مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي وأثره على جودة الإبلاغ : دراسة تطبيقية في الوزارات الأردنية

إعداد الطالب

نضال فايز حسين النعيمات

المشرف

الأستاذ الدكتور حسام الدين مصطفى الخداش

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا في الجامعة الهاشمية

الزرقاء - الأردن

١٩، آب، ٢٠١٤

نوقشت هذه الرسالة الموسومة بــ: (مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي وأثره على جودة الإبلاغ : دراسة تطبيقية في الوزارات الأردنية)

بتاريخ ٢٠١٤/٨/١٩

أعضاء لجنة المناقشــــــــــــــــــة	التــوقيــــــــــــــــع
أ. د. حسام الدين مصطفى الخداش، مشرفاً ورئيســاً أستاذ، نظرية محاسبية الجامعة الهاشمية	....
أ. د. ولـــيـــــد زكـــريا صــــــــــيام، عضواً أستاذ، محاسبة إدارية الجامعة الهاشمية	....
د. إبراهيم محمود منصور، عضواً محاضر متفرغ، نظم معلومات محاسبية الجامعة الهاشمية	....
د. أسامه عبد اللطيف منصور، عضواً خارجياً أستاذ مساعد، محاسبة إدارية جامعة العلوم التطبيقية	....

إهداء

اهدي هذا الجهد المتواضع من الباحث الكبير بالمشرف عليه و أعضاء لجنة المناقشة إلى والدتي الحبيبة وإلى روح والدي الغالي وإلى إخوتي الأعزاء وإلى زوجتي الغالية رفيقة دربي وضياء ظلمتي وسبب فرحتي والشموع التي تضيء حياتي أبنائي

سند ولين

شكر وتقدير

﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾ النّمْل[١٩]

الحمد لله الذي له الحمد كله، وله الشكر كله، وله الفضل كله، وإليه يُرجع الأمر كله، والصَّلاة والسَّلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمّد وعلى آله الطيبين الطاهرين وصحبه الميامين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أتقدم بعظيم الشكر، ووافر الامتنان، وجميل العرفان، إلى الأستاذ الدكتور حسام الدين الخداش، الذي ما فتئ يوماً عن تقديم النصح والمشورة، وتوفير المعلومات القيمة التي أسهمت بشكل كبير في إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام صاحب الأخلاق العالية، لما قدمه من توجيهات كان لها الأثر الكبير في إثراء هذا العمل و الدكتور إبراهيم محمود منصور و الدكتور أسامة عبداللطيف منصور أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بمنحي جزءاً من وقتهم لقراءة هذه الرسالة ومناقشتها.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم وساعد في انجاز هذا العمل من أقارب وأصدقاء، وأخص بالذكر الزميل عمر المناصير لتقديمه النصح دون كلل أو ملل.

وختاماً أتمنى أن يكون هذا العمل بمنزلةِ (عِلْم يُنْتَفَعُ بهِ) للباحث وللمشرف وكل من ساعد بإتمامه.

قائمة المحتويات	
الموضوع	**رقم الصفحة**

قائمة الجداول

قائمة الأشكال		
رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة

ملخص

مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي وأثره على جودة الإبلاغ : دراسة تطبيقية في الوزارات الأردنية

إعداد الطالب
نضال فايز حسين النعيمات

إشراف
الأستاذ الدكتور حسام الدين مصطفى الخداش

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المعايير الفرعية لمعيار الاستقلالية والموضوعية وهي الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية والإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية، من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأثرها على جودة الإبلاغ في الوزارات الأردنية، بالإضافة إلى بيان ما إذا كان هناك فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي).

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها صمَّم الباحث استبانه تتناسب مع موضوع الدراسة، ولقد تم توزيع (١١٠) استبانات على المدققين الداخليين في وحدات التدقيق الداخلي ضمن عينة طبقية مكونة من عشر وزارات أردنية تمثل مختلف الشرائح من حيث حجم إجمالي النفقات من أصل الوزارات المدرجة موازنتها في قانون الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٣ وبلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (٩٨) استبانه أي ما نسبته (٨٩%) من مجموع الاستبانات الموزعة، وقد تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

خلصت الدراسة إلى أن وحدات التدقيق الداخلي تطبق الاستقلالية التنظيمية، وأن تطبيق الموضوعية الفردية لم يكن ذو دلالة إحصائية، وتطبيق الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية لم يكن ذو دلالة إحصائية، حيث بينت الدراسة إجمالاً أن تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لم يصل لمستوى الدلالة الإحصائية، كذلك بينت الدراسة أن تطبيق الاستقلالية التنظيمية و الموضوعية الفردية والإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية ذات أثر إيجابي على جودة الإبلاغ، كما بينت الدراسة انه لا يوجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار

الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي).

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات، أهمها: تعزيز استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين عن طريق ربطهم إدارياً ومالياً بوحدة مركزية مستقلة عن الوزارات، تضمن عدم تأثير الإدارة على موضوعيتهم وقدرتهم على الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية، وأوصى الباحث بإيجاد جهة مستقلة تعمل على تقييم مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي لمعيار الاستقلالية والموضوعية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١.١ مقدمة

٢.١ مشكلة الدراسة

٣.١ أهمية الدراسة

٤.١ أهداف الدراسة

٥.١ الدراسات السابقة

١.٥.١ الدراسات باللغة العربية

٢.٥.١ الدراسات باللغة الأجنبية

٦.١ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

الإطار العام للدراسة

١.١ مقدمة

تعد الرقابة الداخلية إحدى الدعائم الأساسية لتمكين الدولة من القيام بواجباتها على أكمل وجه باعتبارها ركناً رئيساً من أركان الإدارة الحديثة، وأحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة أموال المؤسسة وحماية أصولها، والعامل المساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء وحسن الاستثمار للموارد المتاحة والتوجيه الأمثل لها (صيام و الغنيمات، ٢٠١١).

حيث اعتبر (النبالي، ٢٠١١) وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة الأداة الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم الأمور الإدارية والمالية، حسب المسارات التي تحدد لها لبلوغ الأهداف المطلوبة. ولضمان تحقيق وبلوغ الأهداف من خلال الخطط التي تحددها الإدارة، برز مفهوم التدقيق الداخلي لدى المنظمات، الذي يهتم بشكل رئيسي بمدى التزام العمليات المعنية بآلية التنفيذ. وانطلاقاً من إيمان الإدارات الحديثة بأهمية الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي، فقد أولته المؤسسات اهتماماً بالغا.

ويمكن النظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها خط الدفاع الأول ضد عدم كفاية الحوكمة وإعداد التقارير المالية. ومع الدعم المناسب من مجلس الإدارة ولجنة تدقيق الحسابات يعتبر موظفي التدقيق الداخلي في أفضل وضع لجمع المعلومات عن الممارسات المحاسبية غير السليمة وعدم كفاية الضوابط الداخلية وعدم فعالية الحوكمة (Bariff, 2003).

كما أكد (Coram et al., 2008) على أهمية أنشطة التدقيق الداخلي من خلال القيمة المضافة للمؤسسة لتحقيقه فعالية أكبر لاكتشاف حالات الاحتيال ذاتياً بالمقارنة مع الاعتماد على مصادر خارجية لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.

حيث أن هناك وعي عام في جميع أنحاء العالم إلى ضرورة إيلاء مزيد من الاهتمام لتحسين إدارة القطاع العام. كون الحكومة تشكل أكبر كيان تجاري وكذلك نمط الإنفاق الحكومي من خلال مختلف المؤسسات شبه الحكومية والوكالات واللجان مما يحفز الكثير من الأنشطة الاقتصادية. نتيجة لهذه التدخلات الحكومية الضخمة في الأنشطة الاقتصادية، تم اتخاذ مبادرات في جميع أنحاء العالم من أجل تحسين معايير المحاسبة ووحدات التدقيق في الإدارات الحكومية (Angus and Mohammed, 2011).

على المستوى المحلى نظمت التشريعات في المملكة الأردنية الهاشمية أنشطة التدقيق الداخلي في القطاع العام حيث نصت المادة ٤ (أ) من نظام الرقابة المالية لسنة ٢٠١١ على أنه " تنشأ في الدائرة والوحدة الحكومية وحدة للرقابة المالية تتولى التدقيق المسبق للمعاملات المالية وفقاً لأحكام هذا النظام والتعليمات الصادرة بمقتضاه" (نظام الرقابة المالية، ٢٠١١).

وأشارت معايير التدقيق الداخلي في المعيار ١١٠٠ إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلا، وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم (IIA, 2011).

كذلك بينت تعليمات معايير الرقابة المالية في المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ٢٠١١ يجب أن يكون نشاط التدقيق مستقل ويكون المدقق موضوعياً. ولتحقيق هذا المبدأ يجب أن يرتبط التدقيق بالوزير المختص أو رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المفوضين حسب مقتضى الحال (تعليمات معايير الرقابة المالية، ٢٠١١).

تقوم الدراسة الحالية على البحث في الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي من حيث مدى التطبيق وأثر ذلك على جودة الإبلاغ في الوزارات الأردنية. لما لمعيار الاستقلالية والموضوعية بالغ الأثر في كافة مراحل التدقيق الداخلي.

٢.١ مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثر ذلك على جودة الإبلاغ في الوزارات الأردنية. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

١. ما مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية ؟

٢. ما مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية ؟

٣. ما مدى إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية ؟

٤. ما أثر تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ ؟

٥. ما أثر تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ ؟

٦. ما أثر إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ ؟

٧. هل توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي) ؟

٣.١ أهمية الدراسة

لقد تطور التدقيق الداخلي على مر السنين من بدايات متواضعة ليصبح عنصراً رئيسياً في بيئة الرقابة. حيث أصبح هذه الأيام جزءً لا يتجزأ من بنية الحوكمة المؤسسية (Marx & Voogt, 2010).

وكون مديري القطاع العام يعملون في بيئة معقدة وصعبة، نتيجة مطالب وتوقعات تطور المجتمع والحكومة والبرلمان. يعتبر التدقيق الداخلي عنصر مهم من مجموعة من الموارد والآليات المتاحة لمديري القطاع العام لمساعدتهم على الوفاء بمسؤولياتهم داخل هذه البيئة (Anao, 2012). كما أن المدققين الداخليين موظفين لدى الإدارة، وبنفس الوقت تتطلب طبيعة عملهم تقييم ورصد قرارات الحاكمية المختلفة التي قامت بها الإدارة، وأيضاً تقديم المشورة للإدارة بشأن مدى كفاية وفعالية الضوابط الداخلية (Sarens and De Beelde, 2006).

كذلك تشكل رأي لدى بعض إدارات القطاع العام أن المدققين الداخليين كونهم موظفين في القطاع العام لا يملكون الحرية لممارسة موقف غير متحيز ومستقل والذي يعتبر ضرورياً للمدقق الداخلي (Angus and Mohammed, 2011).

وكذلك عمل المدققين الداخليين في وحدات التدقيق الداخلي في القطاع العام بدوام كامل داخل دوائرهم، واتصال دائم مع باقي الموظفين ورؤساء الدوائر والمديرين ومتلقي الخدمة و الاحتكاك المستمر مع كافة الأطراف، يدعو إلى دراسة وضع استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والتي تعتبر أساس الثقة بالإبلاغات الصادرة من قبلهم.

حيث تمثل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي التي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة. وهذا يعني أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تمثل أساساً لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني (IIA, 2013).

ومن خلال تعريف المعهد الدولي للمدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه " نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب مهني ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (IIA, 2013). تظهر أهمية الاستقلالية والموضوعية في أداء أنشطة التدقيق الداخلي والمتمثلة في خدمات التأكيد فيما يتعلق بفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والتي تمثل صميم أنشطة التدقيق الداخلي الحديث والتي تستمد قيمتها ومصداقيتها فعلياً من استقلالية عملية التدقيق الداخلي وموضوعية المدققين الداخليين الفردية (Stewert & Subramaniam, 2010).

٤.١ أهداف الدراسة

في هذا البحث تم دراسة مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية وأثر ذلك على جودة الإبلاغ. حيث تتمثل الأهداف المحددة لهذه الدراسة بالنقاط التالية:

١- بيان مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٢- بيان مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٣- بيان مدى إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٤- التعرف على أثر تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

٥- التعرف على أثر تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

٦- التعرف على أثر إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

كذلك تهدف الدراسة إلى بيان أية فروق إحصائية دالة على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي)، مما سوف يقدم بيانات للمساهمة في رفع كفاءة وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لدعم الجهد الحكومي في مكافحة الفساد والحفاظ على المال العام.

٥.١ الدراسات السابقة

وفي ما يلي موجز لبعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الرقابة والتدقيق الداخلي:

١.٥.١ الدراسات باللغة العربية

دراسة (الفرجات، ٢٠٠٣) بعنوان "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية وتقييم فعاليتها لتحديد ما إذا كانت الأهداف المرسومة لها قد تحققت أم لا. وتحديد مدى تلبية تقارير التدقيق الداخلي للأهداف الرئيسية. ومن خلال استبانه صممت لتحقيق أهداف البحث، وزعت على عينة الدراسة حيث شملت المديرين الماليين، ومديري الرقابة الداخلية والمدققين الداخليين في الجامعات الرسمية.

وخلصت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية تحقق درجة عالية من الفعالية. وأن تقارير التدقيق تلبي الأهداف التي تسعى لتحقيقها. وكذلك أظهرت الدراسة أن هناك فروق ذات دلالات إحصائية بين الجامعات الأردنية الرسمية في فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تبعاً لتاريخ تأسيسها.

وأوصت الدراسة بزيادة درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية من خلال زيادة عدد العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي. وكذلك وضع وصف موحد لمهام وظيفة التدقيق الداخلي، وضرورة تعديل تعليمات دائرة الرقابة الداخلية في كل جامعة لتتجاوز أهدافها التقليدية لوظيفة التدقيق الداخلي وتصل إلي تحقيق أهداف التدقيق الشامل بدلاً من التدقيق المالي. وضرورة وضع معايير أداء خاصة في الجامعات يتم التقييم بناءً عليها ويتم مراعاة أن تكون مبنية على مفهوم التدقيق الشامل.

دراسة (الشقيرات، ٢٠٠٧) بعنوان "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي للممارسة المهنية في القطاع العام الأردني"، هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي للممارسة المهنية في القطاع العام الأردني، من خلال استبانه تم توزيعها على مجتمع الدراسة

المكون من العاملين في التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية. وقد خلصت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الداخلي للممارسة المهنية مطبقة بنسبة ٧٩% في القطاع العام الأردني. وكانت أهم المعوقات التي تحول دون التطبيق الشامل للمعايير تتمثل في عدم إدراك الإدارات لأهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بالإضافة إلى عدم اهتمام التدقيق الحكومي الخارجي بتقييم عمل وحدات التدقيق الداخلي ومدى التزامها بمعايير التدقيق الداخلي.

دراسة (بن طريف، ٢٠١٠) بعنوان "أثر وحدات الرقابة الداخلية في فاعلية الوزارات الأردنية من وجهة نظر العاملين فيها"، هدفت إلى التعرف على أثر وحدات الرقابة الداخلية في فاعلية الوزارات الأردنية من وجهة نظر العاملين فيها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانه وزعت على مجتمع الدراسة البالغ (١٥٢) موظفاً وموظفة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد الرقابة الإدارية مجتمعة (كفاية التشريعات، كفاءة الموارد البشرية، أهداف الرقابة الإدارية، اختصاصات الرقابة الإدارية، التكنولوجيا المستخدمة) في فاعلية الوزارات الأردنية. كما توصلت إلى وجود أثر لأبعاد الرقابة الداخلية المالية مجتمعة (الطرق والإجراءات المحاسبية، المحافظة على الأصول، المحافظة والاستخدام الأمثل للنقد) في فاعلية الوزارات الأردنية. وقدم الباحث العديد من التوصيات، منها: فصل وحدات الرقابة الداخلية عن الإدارة العليا بما يتوافق مع التشريعات والأنظمة والقوانين، بحيث تكون هناك استقلالية في عمل تلك الوحدات الرقابية الداخلية دون تأثير. العمل على تزويد إدارة الرقابة الداخلية بالكوادر البشرية وإعدادها وتأهيلها بحيث تكون مؤهلة وقادرة من خلال دعمها ورفدها بالدورات التدريبية لتساعد في نضوج تلك الكوادر البشرية في العمل الرقابي.

دراسة (صيام والغنيمات، ٢٠١١) بعنوان "العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية "، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في فاعلية

أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، والوقوف على أهم المعوقات (المحددات) التي تحد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وتطورها في الوزارات الأردنية. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، قام الباحثان بتصميم استبانه، تم توزيعها على المديرين والعاملين في أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات الممثلة لعينة الدراسة البالغ عددهم (١٢٦) شخصاً، وتم استرداد واعتماد ما نسبته (٨٢%) من الاستبيانات الموزعة لغايات التحليل الإحصائي. ومن أهم نتائج الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية هو النظام المحاسبي ومكوناته، وأقل العوامل تأثيراً كفاءة العاملين ورقابة الأداء. وأظهرت الدراسة وجود ضعف في تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية للعاملين ونقص التدريب الجيد لهم، إضافة إلى ضعف القيادات الإدارية في الوزارات الأردنية، ونقص في دور السلطة التشريعية وهيمنة السلطة التنفيذية عليها.

في ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان بضرورة أن تولي الحكومة الأردنية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية المزيد من الاهتمام، وذلك من خلال التركيز على المقومات الإدارية والمالية الأساسية المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وتفعيل أسس ومعايير الاختيار والتعيين، وتطوير معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء الحكومي.

دراسة (سويدان وابو زريق، ٢٠١٣) بعنوان "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٩. ومعرفة أهم المعوقات التي قد تحول دون الالتزام بها، بالإضافة إلى معرفة أثر بعض المتغيرات الشخصية للمدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية على مستوى التزامهم بمعايير التدقيق الداخلي

الدولية. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد قام الباحثان بإعداد استبانه وبما يتفق مع نصوص معايير التدقيق الداخلي الدولية، موجهة إلى المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية . وقد خلصت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية يلتزمون بشكل عام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية بدرجة مرتفعة، ولكن يستثنى من ذلك عدم وجود اهتمام كاف من قبل المدققين الداخليين بالمعيار الثالث من معايير التدقيق الداخلي الدولية الذي يتعلق بالكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، والمعيار الرابع الذي يتعلق ببرنامج تحسين وضبط جودة عمل التدقيق الداخلي. كما تبين وجود معوقات قد تحول دون التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية أهمها انخفاض عدد الحاصلين على شهادات مهنية في التدقيق، وانخفاض الحوافز المادية لاستقطاب الكفاءات. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة التزام المدققين الداخليين بكافة معايير التدقيق الداخلي الدولية، وضرورة قيام إدارات الشركات برفد دوائر التدقيق الداخلي بالكفاءات المؤهلة خاصة في المجالات القانونية والهندسية، وضرورة قيام إدارات الشركات بإشراك كوادر التدقيق الداخلي في دورات مهنية متخصصة في مجال التدقيق الداخلي.

٢.٥.١ الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة مؤسسة الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (٢٠٠٤)، بعنوان (التحديات في التدقيق الداخلي الحكومي) هدفت الدراسة إلى تقييم بعض التحديات التي تواجه المدققين الداخليين في القطاع الحكومي في أمريكا الشمالية. وقد تم توزيع (٤١٠٠) استبانه على الشبكة العنكبوتيه لمعهد المدققين الداخليين، ممن لديهم خبرة تزيد عن خمسة سنوات، وقد طلب منهم ترتيب (٢٣) تحد محتمل يؤثر على المدققين الحكوميين وذلك حسب الأهمية، وطلب أيضاً إضافة التحديات الجديدة إن وجدت. وكانت نتائج الدراسة تشير إلى أن المدققين الحكوميين

يواجهون تحديات كثيرة وجوهرية، إذ أن أكثر من (٢٥%) من المشاركين قد رتبوا التحديات المشار إليها في الدراسة إما مرتفعة أو خطيرة، وكذلك فأن (٥٠%) من المشاركين اعتبروا نقص الحوافز والقدرة على كتابة تقارير نتائج التدقيق إما تحد خطير أو مرتفع. وقد خلصت الدراسة بأنه يجب على المؤسسات الحكومية تقليل عدد التحديات الخطيرة التي تواجه المدققين الداخليين لضمان استقلالية وكفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي.

دراسة (Mihret and Yismaw, 2007) بعنوان (Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study)، (فعالية التدقيق الداخلي: دراسة حالة القطاع العام في اثيوبيا)، بحثت هذه الدراسة خدمات التدقيق الداخلي في إحدى كبرى مؤسسات التعليم العالي في أثيوبيا، لبيان العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي من حيث جودة التدقيق الداخلي ودعم الإدارة لأنشطة التدقيق الداخلي والهيكل التنظيمي والصفات الواجب توفرها في المدققين الداخليين. حيث أظهرت الدراسة الحاجة إلى تعزيز الكفاءة المهنية لموظفي التدقيق الداخلي والتقليل من تدوير وتبديل المدققين الداخليين وذلك لتعزيز فعالية التدقيق الداخلي. كذلك أظهرت الدراسة أهمية الهيكل التنظيمي في زيادة فعالية التدقيق الداخلي. لكن عدم وجود صلاحيات للتدقيق الداخلي بالنسبة لقرارات الموازنة أدت إلى تخفيض المصادر المتاحة لأنشطة التدقيق الداخلي. كما بينت الدراسة إن أنشطة التدقيق الداخلي محدودة حيث يجب توسيع أنشطة التدقيق من خلال وسائل تحليل المخاطر المناسبة، مما قد يساعد في تحسين فاعلية التدقيق وفيما يتعلق بإجراءات الإدارة من حيث تزويد التدقيق الداخلي بالكوادر المؤهلة والاهتمام باتخاذ الإجراءات المناسبة على التقارير، اظهر أثراً كبيراً على فاعلية التدقيق.

دراسة (Coram et al., 2008) بعنوان (Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud) عملت الدراسة على تقييم ما

إذا كانت المؤسسات التي تحتوي على أنشطة تدقيق داخلي تعتبر أكثر قدرة على اكتشاف حالات الاحتيال ذاتياً، أكثر من المؤسسات التي لا تحتوي على هكذا أنشطة، حيث استعمل الباحثون للمرة الأولى مقياس فريد لقياس حالات اكتشاف سوء استعمال الأصول ذاتياً من قبل المؤسسات. تم استخدام بيانات الاحتيال من استطلاع ٢٠٠٤ لبيانات الاحتيال من قبل KPMG تم جمعها من ٤٩١ مؤسسة في القطاعين العام والخاص في استراليا ونيوزيلاند. حيث تم جمع بيانات التدقيق الداخلي بواسطة استطلاع تم إرساله إلى نفس العينة في استطلاع KPMG ٢٠٠٤. وكشفت الدراسة عن أن المؤسسات التي تحتوي على أنشطة تدقيق داخلي أكثر قدرة من المؤسسات بدون هذه الأنشطة على اكتشاف حالات الاحتيال. بالمقابل المؤسسات التي تعتمد على مصادر خارجية لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، أقل قدرة على اكتشاف حالات الاحتيال من المؤسسات التي تتولى بنفسها ولو على الأقل جزء من أنشطة التدقيق الداخلي لديها.

بينت الدراسة إن التدقيق الداخلي يقدم قيمة مضافة من خلال تحسين الرقابة على بيئة العمل ضمن المؤسسات لاكتشاف حالات الاحتيال ذاتياً. كذلك بينت الدراسة أن قيام المؤسسات بأداء أنشطة التدقيق الداخلي بنفسها يحقق فعالية أكبر من الاعتماد على مصادر خارجية لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.

دراسة (Abdolmohammadi, 2009) بعنوان (Factors Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards: A Study of Anglo-culture CAEs)، (العوامل المرتبطة باستخدام والالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي) إن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والصادرة عن معهد المدققين الداخليين تعتبر المرجع للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من قبل الأفراد والمؤسسات حول العالم. كما أن الرؤساء التنفيذيين للتدقيق الداخلي صانعوا سياسات التدقيق الداخلي يجب أن يطبقوا معايير التدقيق الداخلي في أنشطة التدقيق

الداخلي وأن يلتزموا بها. حيث يشكل أي نقص ملحوظ في تطبيق أو الالتزام بالمعايير انتهاك لمتطلبات معهد المدققين الداخليين. في هذه الدراسة تم تحليل استجابة ١٠٢٩ رئيس تنفيذي للتدقيق الداخلي في دول الانجلو ساكسون: استراليا، كندا، نيوزيلاند، المملكة المتحدة/ايريلاند والولايات المتحدة الأمريكية، للبحث في مجموعة من المتغيرات والتي من المفترض أن تكون مرتبطة في تطبيق والالتزام بالمعايير.

حيث أظهرت النتائج أن أكثر من ١٣.٥ % من الرؤساء التنفيذيين للتدقيق الداخلي في الدول محل الدراسة لا يلتزمون بالمعايير. وكذلك أظهرت الدراسة أن نسبة ملحوظة ممن يطبقون المعايير في أنشطة التدقيق الداخلي لا يلتزموا ببعض المعايير. وأظهرت الدراسة أن طول مدة العضوية في معهد المدققين الداخليين والشهادة المهنية للتدقيق الداخلي ذات أثر إيجابي على تطبيق المعايير. كذلك أظهرت الدراسة أن متغيرات أخرى مثل " استبدال المعايير بالأنظمة أو المعايير الحكومية أو المحلية" و" لا تنظر الإدارة للمعايير على أنها تقدم قيمة مضافة " و"الالتزام بالمعايير غير متوقع في الدولة" ذات أثر سلبي على تطبيق المعايير.

دراسة (Leung and Cooper, 2009) بعنوان (Internal audit – an Asia-Pacific profile and the level of compliance with Internal Auditing Standards)، (التدقيق الداخلي حالة دول آسيا– المحيط الهادي ومدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي)، هدفت هذه الدراسة إلى تقديم لمحة عامة عن وضع التدقيق الداخلي في دول آسيا المحيط الهادي الخمسة والبحث في مدى تطبيق والتزام المنظمات في أنشطة التدقيق الداخلي لديها بالمعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين. أظهرت هذه الدراسة الفروق بين استراليا، الصين، اليابان، نيوزيلاند وتايوان، كذلك ناقشت الدراسة جزء من نتائج دراسة Common Body of Knowledge 2006 الدراسة العالمية التي أجريت من قبل معهد المدققين الداخليين.

كانت نتائج الدراسة تحليل استجابة أعضاء معهد المدققين الداخليين لعام ٢٠٠٦ عن مختلف أوجه ممارسة مهنة التدقيق الداخلي. حيث وجدت الدراسة أن حالة التدقيق الداخلي تختلف بين الدول بوجود المنظمات الأقدم في استراليا واليابان ونيوزيلاند. حيث أظهر المستجيبين في كل من نيوزيلاند، اليابان، تايوان، الصين واستراليا وجود مستوى مرتفع من تطبيق المعايير. كذلك أظهرت الدراسة أن أعلى نسبة التزام بتطبيق المعايير كانت في استراليا.

دراسة (Muqattash, 2011) بعنوان (The Effect of the Factors in the Internal Audit Department on the Internal auditors' Objectivity in the Banks Operating in the United Arab Emirates)، (تأثير العوامل في دائرة التدقيق الداخلي على موضوعية المدققين الداخليين في البنوك العاملة في الإمارات العربية المتحدة) بحثت هذه الدراسة العوامل المؤثرة على موضوعية المدققين الداخليين في دوائر التدقيق الداخلي. كذلك بحثت الدراسة فيما إذا كان لاستقلالية أنشطة التدقيق الداخلي أثر على موضوعية المدققين الداخليين، حيث غطت الدراسة عينة من البنوك العاملة في الإمارات العربية المتحدة. وتم جمع البيانات من الرؤساء التنفيذيين في دوائر التدقيق الداخلي في البنوك محل الدراسة.

أظهرت الدراسة علاقة إيجابية كبيرة بين العوامل في دائرة التدقيق الداخلي وموضوعية المدققين الداخليين مثل عملية تدوير المدققين والاستعانة بمدققين من خارج البنك وتوفر دليل تدقيق داخلي وضمان الجودة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية نشاط التدقيق الداخلي وموضوعية المدققين الداخليين.

دراسة (AL-Sharairi and AL-Sharayri, 2012) بعنوان:(The Operating Islamic Banks in Jordan Applying the International Internal Auditing Standards (IIA's))، (البنوك الإسلامية العاملة في الأردن والتي تطبق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي)

هدفت الدراسة لتحديد البنوك الإسلامية العاملة في الأردن والتي تطبق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والمكونة من أربع بنوك إسلامية، حيث تم توزيع استبانه تم تصميمها خصيصاً لهذه الغاية ووزعت على المدققين الداخليين والأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة باعتبارهم أعضاء لجنة التدقيق في كل بنك، تم اعتماد (٣٥) استبانه من الاستبيانات الموزعة للتحليل باستخدام (SPSS) من خلال المنهج الوصفي التحليلي، المعدل، الانحراف المعياري والنسب المئوية.

أظهرت الدراسة أن البنوك الإسلامية العاملة في الأردن تطبق بشكل عام المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث كانت معايير الجودة الأكثر تطبيقاً يليها في التطبيق معايير التنفيذ بدرجة عالية في حين أظهرت الدراسة عدم تطبيق معايير الأداء في هذه البنوك، كذلك تبين وجود صعوبات تحد من التطبيق ولكن بشكل معتدل.

أوصت الدراسة بزيادة العمل على تطبيق المعايير في البنوك الإسلامية في الأردن وبالأخص معايير الأداء والتي بمجملها تقدم الكفاءة والفعالية في التدقيق الداخلي وتساهم في تحسين إدارة المخاطر مما يخلق قيمة مضافة لهذه البنوك.

دراسة (Okunega et al., 2013) بعنوان (Audit Quality and Auditors Independence in Nigeria: An Empirical Evaluation)، (جودة التدقيق واستقلالية المدققين في نيجيريا: دراسة تطبيقية تقييميه) يجادل كثيرون أن استقلال مدققين الحسابات يلعب دوراً محورياً في تعزيز جودة عملية التدقيق في المنظمة، هذا هو محور هذه الدراسة، وذلك بدراسة حالة الشركات النيجيرية كنقطة مرجعية من خلال التقييم التطبيقي للعلاقة بين جودة التدقيق واستقلال مدققين الحسابات.

ولتحقيق هذه الغاية أجري تحليل مقطعي للشركات المدرجة في البورصة النيجيرية، كان المتغير التابع نوعية التدقيق الذي تم قياسه من خلال الرسوم التي تتقاضاها شركات التدقيق، وكانت المتغيرات المستقلة، مدة تدقيق الحسابات، واستقلال المجلس، وهيكل الملكية، وكانت البيانات التي تم جمعها عن المتغيرات تخضع لتحليل الانحدار، حيث أشارت النتائج إلى أن كلما زاد استقلال المدققين تحسنت نوعية التدقيق وكلما زاد استقلال المجلس وهيكل الملكية ، قلت نوعية التدقيق، حيث أوصت الدراسة أن على المدققين السعي جاهدين لزيادة استقلاليتهم من اجل تحسين جودة التدقيق.

دراسة (Enofe et al., 2013) بعنوان (The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector)، (تأثير التدقيق الداخلي في فعالية الإدارة في القطاع العام)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي في فعالية الإدارة في القطاع العام في ولاية ايدو، من حيث إمكان تحقيق الإدارة الفعالة في القطاع العام، وإذا كان للتدقيق الداخلي دور في ضمان الإدارة الفعالة، وإذا كانت فعالية التدقيق الداخلي تؤثر في الرقابة الإدارية.

حيث كشفت الدراسة إمكانية تطبيق الإدارة الفعالة في القطاع العام، كذلك بينت الدراسة أن التدقيق الداخلي يلعب دور في ضمان الإدارة الفعالة في القطاع العام، وأن التدقيق الداخلي الفعال لا يؤثر في الرقابة الإدارية حيث أوصت الدراسة بضرورة اكتساب المدققين الداخليين التقنية اللازمة والمهارات في الكمبيوتر من اجل القيام بعملهم على نحو فعال لاستمرار دعم فعالية التدقيق الداخلي لما له من دور في ضمان الإدارة الفعالة في القطاع العام وينبغي للرؤساء من وحدة التدقيق الداخلي حضور اجتماعات الإدارة العليا ليكون على بينة من السياسات التي تؤثر في الأهداف التنظيمية.

٦.١ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة بأنها تناولت معيار (الاستقلالية والموضوعية) من معايير التدقيق الداخلي الدولية من حيث مدى تطبيق معاييره الفرعية (الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية والإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية) في الوزارات الأردنية، وأثر تطبيق هذه المعايير الفرعية منفصلة على جودة الإبلاغ، مما يقدم بيانات أكثر دقة عن مواطن الضعف في تطبيق الاستقلالية والموضوعية في الوزارات الأردنية.

الفصل الثاني

الإطـار النـظري

الإطار النظري

١.٢ مقدمة:

التدقيق الداخلي يعتبر بمثابة إجراء إداري بسيط يتألف أساساً من فحص الوثائق واحتساب الأصول والإبلاغ عن الأحداث الماضية لأنواع مختلفة من الإدارة. ولكن في الآونة الأخيرة أدى مزيج من الضغوطات لثورة هائلة في مهنة التدقيق الداخلي(Van Gansberghe, 2005)، وهذا برز بشكل أوضح في المؤسسات الحكومية، كون الحكومات التي تتجه نحو الشفافية يجب أن تطبق المساءلة في استخدام المال العام والكفاءة في تقديم الخدمات. وأن اتساع الأنظمة في القطاع الحكومي تتطلب المزيد من الكفاءة والاحترافية في مهنة التدقيق الداخلي. وكذلك يتطلب التدقيق الداخلي توظيف الموارد المحدودة بكفاءة عالية لتقليل وإدارة المخاطر.

في مهنة التدقيق الداخلي تعتبر استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي هي حجر الزاوية. كون خدمات التأكيد المقدمة من قبل المحاسبين القانونين الممارسين لمهنة التدقيق الداخلي تستمد قيمتها ومصداقيتها من الافتراضات الأساسية للاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي. وقد أجريت أبحاث سابقاً على استقلالية المدقق والموضوعية في سياق التدقيق الخارجي. ومع ذلك في السنوات الأخيرة، كان هناك تزايد في الاهتمام في القضايا المرتبطة باستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي، حيث إن الدافع لزيادة الأبحاث في هذا المجال يرتبط بالدور المتطور والمتسع للتدقيق الداخلي باعتباره آلية رئيسية للحوكمة، فضلاً عن الخدمات الاستشارية الداخلية. وفي هذا الصدد فإن المدققين الداخليين عند تقديمهم خدمات ضمان وخدمات استشارية على حد سواء داخل المنظمة للمديرين فإن هذا الدور المزدوج قد كان ومازال موضوع نقاش مهم، (Paape, 2007).

سيتناول هذا الفصل مفهوم التدقيق الداخلي كذلك سيستعرض دور معهد المدققين الداخليين في تنظيم مهنة الدقيق الداخلي وإصدار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ويبين مفهوم الاستقلالية والموضوعية وجودة الإبلاغ في التدقيق الداخلي، والتدقيق الداخلي في القطاع العام وفي القطاع العام الأردني والتشريعات الناظمة له والمعايير التي عززت استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي. كذلك سيبين متطلبات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) لتقييم استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في القطاع العام.

٢.٢ التدقيق الداخلي

١.٢.٢ مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، ويعزى السبب في ذلك إلى التطورات التي شهدتها وظيفة التدقيق الداخلي والتي صاحبها التطور والاتساع في مفهوم التدقيق الداخلي ليواكب التطورات في مهنة التدقيق الداخلي ومتطلبات سوق العمل. حيث عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه "فعالية مقامة ضمن المنشأة بهدف تقديم خدمات التأكيد والاستشارات، لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (IFAC, 2013). وعرفت لجنة المراجعة بمعهد إدارة البنوك الأمريكي التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة إدارية تقوم بصفة مستقلة بتقييم كفاية وفعالية ودقة أنظمة الرقابة القائمة ونوعية العمليات الجارية في داخل المنشأة " (القبطان، ٢٠٠٦).

حيث تشير التعريفات السابقة إلى التطورات في مهنة التدقيق الداخلي من حيث النطاق الواسع والأهداف الشاملة، بالإضافة إلى شمولها على استقلالية التدقيق الداخلي ضمن المنظمة التي تعمل داخلها، غير أنها لم تتطرق إلى موضوعية التدقيق الداخلي كجزء أساسي من تعريف التدقيق الداخلي. وبذلك عرف المعهد الدولي للمدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه" نشاط

مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب مهني ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (IIA, 2013). وهذا التعريف شمل التطورات الحديثة في مهنة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى إستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والذي يعتبر عنصر أساسي في هذه الدراسة. حيث سيتم تالياً عرض المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومن ضمنها معيار الاستقلالية والموضوعية ومعيار جودة الإبلاغ ثم عرض معيار الاستقلالية والموضوعية ومعيار جودة الإبلاغ بمزيد من التفصيل.

٢.٢.٢ المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تناولت هذه الدراسة معيار الاستقلالية والموضوعية ومعيار جودة الإبلاغ كما صدرت عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، كونها الجهة التي تتولى مسؤولية تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم، من خلال الإرشادات الرسمية فيما يعرف بإطار الممارسات المهنية الدولية (International Professional Practices Framework IPPF) ومن ضمنه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

تعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم (الرحاحلة، ٢٠٠٥)، لأنها أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي.

حيث أكد معهد المدققين الداخليين على أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تمثل المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي التي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم

المختلفة. وهذا يعني أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تمثل أساساً لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني (IIA, 2013).

تعرض هذه الدراسة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كما صدرت من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA) في كانون ثاني ٢٠١١، حيث قسم المعهد "المعايير" إلى مجموعتين كما يلي:

أولا: معايير الخصائص اللازم توافرها:

وتشمل هذه المجموعة أربعة معايير، تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الأنشطة والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي وأهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي كذلك تنظم عملية تطوير التدقيق الداخلي وهي:

١- **الغرض، السلطة والمسؤولية:** حيث يوجب هذا المعيار ضرورة تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي. والذي يجب أن يتماشى وبشكل إلزامي مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و"المعايير الدولية للتدقيق الداخلي". ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المراجعة الدورية لميثاق التدقيق الداخلي، وتقديمه إلى الإدارة للموافقة عليه. وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و"المعايير" مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

٢- **الاستقلالية والموضوعية:** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

حيث سيتم شرح هذا المعيار بمزيد من التفصيل ضمن الأجزاء التالية من هذا الفصل كونه موضوع هذه الدراسة.

٣- **المهارة والعناية المهنية اللازمة:** يجب أن تؤدى مهام التدقيق بمهارة مع توخي العناية المهنية اللازمة. حيث يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا الكفاءة اللازمة ويقوموا ببذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعمليات التدقيق، ويجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التدريب المهني المستمر.

٤- **برنامج تأكيد وتحسين الجودة:** يوضح هذا المعيار واجب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من خلال العمل على تطوير برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، والتي تشمل أعمال التقييم الداخلي من خلال المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي، والمراجعة الدورية، وأعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة. كذلك يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة بما يضمن تحقيق أهداف التدقيق الداخلي.

وبناءً على نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة يجوز للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي "تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي" إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه. وعندما يكون من شأن عدم توافق أنشطة التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و"المعايير" التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

ثانيا: معايير الأداء:

وتشمل هذه المجموعة سبعة معايير، تحدد طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، من خلال التخطيط وآلية أداء مهام التدقيق. كذلك تحدد معايير توصيل نتائج المهام وجودتها وعلاقة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا:

١- **إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة. وذلك من خلال وضع خطط مرتكزة على المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، وبما يتماشى مع أهداف المؤسسة. ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي اخذ الموافقة على خطط وموارد التدقيق الداخلي من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وأن يدير هذه الموارد بكفاءة. كما يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه أنشطة التدقيق الداخلي. وأن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال التدقيق الداخلي.

٢- **طبيعة العمل:** يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة واقتراح التوصيات لتحسينها. وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم عن طريق تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر ومساعدة المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

٣- **تخطيط مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق تتضمن أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها والموارد المخصصة لها.

حيث يراعي هذا المعيار عند تخطيط مهام التدقيق الأخذ بعين الاعتبار أهداف النشاط الذي تجري مراجعته، والمخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط ومدى كفاية وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة. ويجب تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق والتأكد من أن نطاق مهمة التدقيق والموارد المخصصة لها قادرة على تحقيق أهداف مهمة التدقيق. كذلك يجب التوصل إلى تفاهم خطي عند أداء مهام خارج المؤسسة أو عند الاستعانة باستشارات خارجية.

٤- **تنفيذ مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المهمة، والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق، ويجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة. وعلى المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق. كما يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها.

٥- **إبلاغ النتائج:** على المدققين الداخليين إبلاغ نتائج مهام التدقيق فور الانتهاء منها.

حيث سيتم مناقشة هذا المعيار بمزيد من التفصيل في الأجزاء التالية من هذا الفصل كونه يشمل على جودة الإبلاغ موضوع هذه الدراسة.

٦- **مراقبة سير العمل:** حيث يؤكد هذا المعيار على ضرورة إيجاد آلية متابعة للتأكد من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً من قبل المعنيين أو أن الإدارة تقبلت المخاطر المترتبة عن عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

٧- **حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر:** عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليـــا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير

مقبول للمؤسسة، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا. وإذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة المؤسسة لحسمها.

٣.٢.٢ الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي

الاستقلالية و الموضوعية تعنى أن يقوم المدقق بأداء عمله وفي جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وهذا يعني أن يكون المدقق مستقلاً من الناحيتين الفعلية والذهنية فهذا مبدأ أساسي في الأداء المهني (الذنيبات، ٢٠٠٦).

كذلك بين المعهد الدولي للمدققين الداخليين المقصود بالاستقلالية بأنها "الحرية من الظروف التي تهدد الموضوعية أو مظهر الموضوعية. ويجب أن يتم التحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردي، ومهام التدقيق العملي والتنظيمي على مستويات الاختصاصات المختلفة في المؤسسة وعلى مستوى المؤسسة ككل" (IIA, 2013).

حيث نظم المعهد الدولي للمدققين الداخليين استقلالية التدقيق الداخلي من خلال معيار الاستقلالية والموضوعية (١١٠٠) والذي نص على أنه "يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً ، ويجب أيضاً أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم" (IIA, 2011).

حيث يقصد باستقلالية المدققين الداخليين تحررهم من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز. ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، يلزم أن تتاح للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة. وهذا يمكن تحقيقه من خلال إقرار صلة تبعية تربطه بالإدارة العليا ومجلس الإدارة (IIA, 2011).

ويتضمن معيار الاستقلالية والموضوعية (١١٠٠) المعايير الفرعية التالية:

أ- **الاستقلالية التنظيمية:** أن منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يكون تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي دون تعرضه لتأثير من المستويات الإدارية الخاضعة للتدقيق. كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل (IIA, 2011).

تتحقق تلك الاستقلالية التنظيمية تحققاً فعالاً حين يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً من الناحية الوظيفية لمجلس الإدارة، ومن أمثلة تلك التبعية الوظيفية لمجلس الإدارة قيام مجلس الإدارة بما يلي (IIA, 2011):

١. اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي.

٢. اعتماد خطة التدقيق الداخلي القائمة على أساس مراعاة المخاطر.

٣. تلقي الإبلاغ والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالخطة الموضوعة له.

٤. اعتماد القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

٥. القيام بالاستعلامات المناسبة مع الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والتي تلزم لتحديد ما إذا كان نطاق التدقيق الداخلي غير مناسب. أو إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد المطلوبة لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.

كذلك يؤكد هذا المعيار الفرعي انه لتحقيق الاستقلالية التنظيمية يجب الالتزام بما يلي (IIA, 2011):

١. ألا يتعرض نشاط التدقيق الداخلي للتدخل في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله وإبلاغ نتائجه.

٢. أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة.

ب- الموضوعية الفردية: يجب أن يتصف المدققين الداخليين بتوجهات غير منحازة، وأن يتجنبوا تضارب المصالح (IIA, 2011).

و هنا عرف المعهد الدولي للمدققين الداخليين الموضوعية بأنها " التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تهاون في جودة أداء عملهم. وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققين الداخليين آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على أراء أو مواقف الآخرين" (IIA, 2013).

إن تضارب المصالح هو موقف تكون فيه لدى المدقق الداخلي -المفترض أن يكون موضع ثقة- مصالح مهنية أو شخصية متنافسة، فهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب عليه أن يؤدي واجباته أداء عادلاً لا يشوبه أي انحياز. ويمكن أن يحدث تضارب المصالح حتى ولو لم يترتب عليه أي تصرف غير أخلاقي أو غير سليم. كذلك فإن تضارب المصالح يمكن أن ينتج عنه مظهر غير لائق يكون من شأنه أن يتسبب في إضعاف الثقة في المدقق الداخلي ونشاط التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الداخلي ككل. أيضاً فإن تضارب المصالح يمكن أن يضعف قدرة الفرد على أداء واجباته ومسؤولياته أداءً موضوعياً (IIA, 2011).

ج- معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الإفصاح عن تفاصيل هذه المعوقات إلى الأطراف المعنية، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات (IIA, 2011).

يعالج هذا المعيار الحالات التي تظهر فيها معوقات الاستقلالية التنظيمية أوالموضوعية الفردية، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال لا الحصر، تضارب المصالح الشخصية، والحدود المفروضة على نطاق التدقيق، والقيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها، والقيود المفروضة على الموارد اللازمة كالتمويل مثلاً (IIA, 2011).

ويعتمد تحديد الأطراف المناسبة التي يجب الإفصاح لها عن تفاصيل أي معوقات تعوق الاستقلالية أو الموضوعية على توقعات نشاط التدقيق الداخلي ومسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أمام الإدارة العليا ومجلس الإدارة حسب الموضح في ميثاق التدقيق الداخلي. كما يعتمد تحديد الأطراف المذكورة أيضاً على طبيعة المعوقات المشار إليها (IIA, 2011).

ويتضمن هذا المعيار الفرعي الضوابط التالية للإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية (IIA, 2011):

١. يجب أن يمتنع المدققين الداخليين عن تقييم العمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق. فمن المرجح أن تضعف موضوعية المدقق الداخلي عندما يكون بصدد تقديم خدمات تأكيد تتعلق بنشاط كان مسؤولاً عن أدائه خلال السنة السابقة.

٢. يجب أن يقوم طرف خارجي عن نشاط التدقيق الداخلي بالإشراف على أي مهام تأكيد تتعلق بالوظائف التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية ما عنها.

٣. يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية تتعلق بالعمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق.

٤. إذا كانت هناك أي معوقات محتملة لاستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين تتعلق بخدمات استشارية مقترحة، فيجب إبداء الإفصاحات اللازمة عنها إلى العميل المعني قبل قبول أداء تلك المهمة.

٤.٢.٢ جودة الإبلاغ

بالرغم من اتساع الأدبيات المتعلقة بجودة التدقيق وقياسها لم يتوفر أي تعريف أو قياس لجودة التدقيق مقبول عموما. وكانت معظم أدبيات جودة التدقيق مشتقة من تعريف دي انجلو ويعتبر هذا التعريف مناسباً للتدقيق الخارجي ويمكن أن يغطي أنواع أخرى من التدقيق مثل المدققين الداخليين (AL-Khadash et al., 2013)، حيث عرف (DeAngelo, 1981) جودة التدقيق بأنه "اكتشاف المدقق وإبلاغه عن مخالفة في النظام المحاسبي للعميل، حيث اكتشاف المخالفة يقيس الجودة ضمن معرفة وقدرة المدقق، في حين أن الإبلاغ عن الخطأ يعتمد على الحافز لدى المدقق للإفصاح".

سيعرض هذا البحث معيار"إبلاغ النتائج" ومن ضمنه المعيار الفرعي "جودة الإبلاغ" كما صدر عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين وينص معيار إبلاغ النتائج أنه على المدققين الداخليين إبلاغ نتائج مهام التدقيق فور الانتهاء منها. ويجب أن يشتمل الإبلاغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها (IIA, 2011).

كذلك نص المعيار الفرعي جودة الإبلاغ بأن الإبلاغ يجب أن يكون دقيق وموضوعي وواضح وموجز وبناء وكامل وأن يصدر في الوقت المناسب (IIA, 2011).

حيث تتكون جودة الإبلاغ من العناصر التالية (IIA, 2011):

١. **أن يكون الإبلاغ دقيق:** عندما يكون خالي من الأخطاء والانحرافات ويكون أمين في الاستناد إلى الحقائق والواقعة التي ترتكز عليها.

٢. **موضوعي:** يكون الإبلاغ موضوعي عندما يكون منصف وغير متحيز وتكون ناتجة عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة.

٣. **واضح:** أن يكون منطقي ويسهل فهمه ولا يتضمن اصطلاحات فنية غير ضرورية ويقدم كل المعلومات الهامة والوثيقة الصلة بالموضوع.

٤. **موجز:** يركز على صلب الموضوع ويتفادى الإسهاب الذي لا لزوم له والتفاصيل المستفيضة والتكرار.

٥. **بناء:** يساعد العميل الذي يتم تنفيذ مهمة التدقيق له ويفضي إلى إدخال التحسينات متى كانت لازمة.

٦. **كامل:** ويكون الإبلاغ كامل عندما لا ينقصه أي شيء مما يكون ضرورياً وأساسياً بالنسبة لمن سيتلقى ذلك الإبلاغ ويكون شامل كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة.

٧. **يصدر في الوقت المناسب:** عندما يتم تلقيه في التوقيتات الصحيحة اللازمة على حسب أهمية المسألة موضوع الإبلاغ، بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوئها.

وإذا احتوى أي إبلاغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا الإبلاغ الأصلي. ويمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد "تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير

الدولية للتدقيق الداخلي" فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة (IIA, 2011).

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو " المعايير" في مهمة محددة(IIA, 2011)، فيجب أن يفصح الإبلاغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن ما يلي:

- القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد بها تقيدا تاما.
- أسباب عدم التقيد.
- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم إبلاغها بشأن المهمة.

٣.٢ التدقيق الداخلي في القطاع العام

في وصف الرقابة في القطاع العام يدعو المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (١) إلى وجود خدمات تدقيق داخلي مستقلة وظيفياً وتنظيمياً إلى أقصى حد ممكن ضمن الأطر الدستورية الخاصة بها (INTOSAI, 1997).

كما بين المعهد الدولي للمدققين الداخليين دور التدقيق في القطاع العام بوصفه حجر الزاوية للوصول إلى الحوكمة الجيدة في القطاع العام. من خلال تقديم تقييم غير متحيز وموضوعي فيما إذا كانت موارد القطاع العام تدار بطريقة مسؤولة وفعالة. ولتحقيق الأهداف المرجوة يقوم المدققين بمساعدة منظمات القطاع العام لتحقيق المسائلة والنزاهة وتحسين العمليات، وغرس الثقة بين مختلف الأطراف. حيث يشكل دور التدقيق في القطاع العام الداعم لمسؤوليات الحوكمة من خلال الإشراف، والتطوير والتنبوءات المستقبلية متناولاً فيما إذا كانت مؤسسات القطاع العام تقوم بما يفترض أنها أنشئت من اجله وكذلك كشف ومنع الفساد في القطاع العام (IIA, 2012).

١.٣.٢ الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي في القطاع العام الأردني

حيث نظمت التشريعات الحكومية في الأردن التدقيق الداخلي من خلال نظام الرقابة المالية رقم ٣ لسنة ٢٠١١. حيث نصت المادة ٤- أ " تنشأ في الدائرة والوحدة الحكومية وحدة للرقابة المالية تتولى التدقيق المسبق للمعاملات المالية وفقاً لأحكام هذا النظام والتعليمات الصادرة بمقتضاه". كذلك أكد النظام على استقلالية وحدة الرقابة الداخلية من خلال المادة ٥ والتي نصت على أنه "يرتبط رئيس وحدة الرقابة المالية في الدائرة بالوزير المختص أو برئيس المجلس" (نظام الرقابة المالية رقم ٣، ٢٠١١).

بالنسبة لكل من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين تكتسب الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية أهمية جوهرية. فاستقلالية وموضوعية المدققين الداخليين عامل هام لتمكين التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين. بما في ذلك تحديد ما إذا كانت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تستطيع الاستفادة من عمل المدققين الداخليين (INTOSAI, 2010).

وهنا نجد أن تعليمات معايير الرقابة المالية (تعليمات معايير الرقابة المالية، ٢٠١١) جاءت لتؤكد أهمية التزام المدققين الداخليين بمعيار الاستقلالية والموضوعية من خلال المادة ٣ والتي تنص على أنه يجب على المدققين في وحدات الرقابة المالية في الدوائر والوحدات الحكومية التقيد بمعيار السلوك الوظيفي الذي يخص الاستقلالية والموضوعية والحياد بالالتزام بما يلي:

أ. يجب أن يكون نشاط التدقيق مستقلاً ويكون المدقق موضوعياً. ولتحقيق هذا المبدأ يجب أن يرتبط التدقيق بالوزير المختص أو رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المفوضين حسب مقتضى الحال.

ب. على نشاط التدقيق أن يكون بمنأى عن أي تدخل قد يؤدي إلى تحديد نطاق التدقيق أو تنفيذ أعماله أو إيصال نتائجه.

ج. يجب أن تتمتع وحدات الرقابة المالية بالصلاحيات الكافية التي تخولها الحصول والاطلاع على جميع البيانات والسجلات والمستندات والأنظمة المعلوماتية المتاحة وأية وثائق أخرى تستلزم أعمال التدقيق الإطلاع عليها.

د. يجب على رئيس وحدة الرقابة المالية ومدققيها الالتزام بالحياد التام وتبني موقف نزيه وغير متحيز وتلافي تضارب المصالح.

هـ. يجب على رئيس وحدة الرقابة الداخلية ومدققيها الإفصاح عما يؤثر أو يضعف موضوعية واستقلالية الوحدة.

و. على وحدة الرقابة الداخلية عدم المساهمة في الوظائف التنفيذية التي من شأنها أن تؤثر سلباً على استقلاليتها وموضوعيتها.

٢.٣.٢ تقييم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام

كذلك أكد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ١٦١٠ (INTOSAI, 2010)على مقاييس لتقييم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام بأن وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن:

أ. يتم تأسيسها بموجب تشريع أو لوائح نظامية.

ب. تخضع للمسائلة أمام الإدارة العليا، مثل رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية وإلى المسؤولين عن الحوكمة.

ج. ترفع تقارير عن نتائج التدقيق إلى كل من الإدارة العليا ورئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية وإلى المسؤولين عن الحوكمة.

د. موجودة تنظيمياً خارج جهاز الموظفين ووظيفة الإدارة للوحدة الخاضعة للتدقيق.

هـ. بعيده بالقدر الكافي عن الضغوط السياسية لتنفيذ عمليات التدقيق وترفع تقرير النتائج والآراء والاستنتاجات الموضوعية دون خوف من الانتقام السياسي.

و. لا تسمح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عنها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.

ز. لديها إمكانية الوصول إلى المسؤولين عن الحوكمة.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

٣.١ مقدمة

٣.٢ متغيرات الدراسة ونموذجها

٣.٣ فرضيات الدراسة

٣.٤ أساليب جمع البيانات

٣.٤.١ البيانات الأولية

٣.٤.٢ البيانات الثانوية

٣.٥ مجتمع الدراسة وعينتها

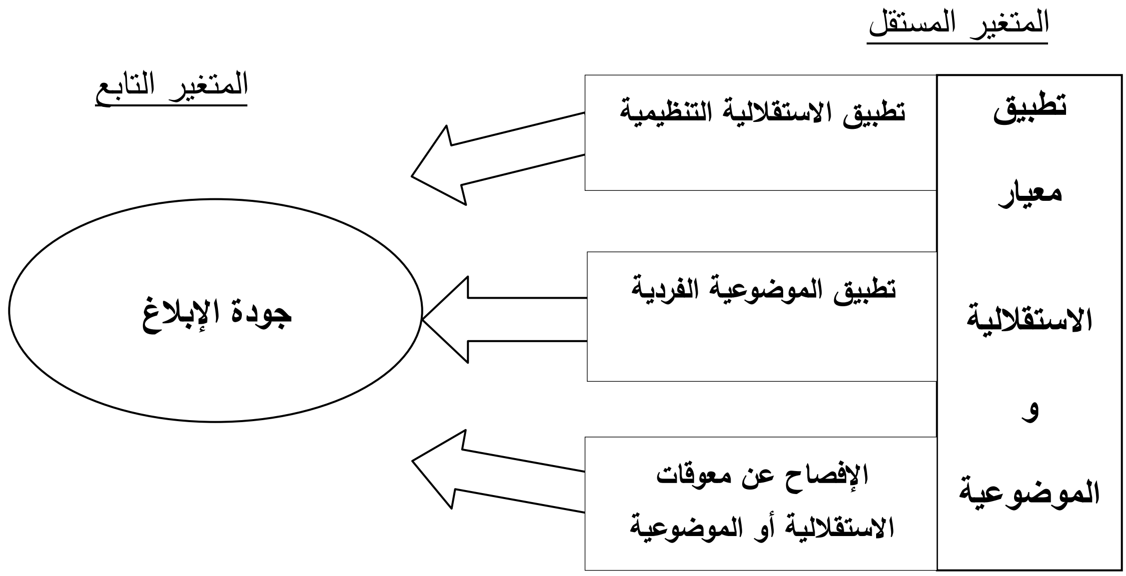
١.٣ مقدمة

يبين هذا الفصل الأسلوب والأدوات و الإجراءات التي استخدمها الباحث لتحقيق أهداف الدراسة.

٢.٣ متغيرات الدراسة ونموذجها

تقوم هذه الدراسة على التعرف على مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي ضمن وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية وأثر ذلك على جودة الإبلاغ والتي يمكن تمثيلها على النحو التالي :

نموذج الدراسة:



شكل رقم (١)

نموذج الدراسة

٣.٣ فرضيات الدراسة

تم من خلال الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

H01: لا تطبق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

H02: لا تطبق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

H03: لا تفصح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

H04: لا يوجد أثر لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

H05: لا يوجد أثر لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

H06: لا يوجد أثر لإفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

H07: لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي وينبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية:

١- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمؤهل العلمي.

٢- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود لعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية.

٣- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمسمى الوظيفي.

٤.٣ أساليب جمع البيانات

تعتبر هذه الدراسة دراسة تحليلية حيث أنها تدرس مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي وأثرها على جودة الإبلاغ. حيث استخدم الباحث مصدرين لجمع البيانات وكما يلي:

١.٤.٣ البيانات الأولية

تم الحصول على البيانات الأولية من خلال استبانة قام الباحث بتصميمها تتكون من ثلاثة أجزاء، هدف الجزء الأول إلى جمع البيانات عن المتغيرات الشخصية للمستجيبين (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي) لمعرفة مدى قدرتهم على فهم وإجابة أسئلة الاستبانة، كذلك هدف إلى بيان فيما إذا هناك فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي.

وتطلب الجزء الثاني والثالث (١-٣٩) من المستجيبين بيان واقع الحال بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، حيث يقيس القسم الثاني (١-٢٤) مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية في الوزارات الأردنية ويقسم إلى ثلاثة أقسام: مدى تطبيق الاستقلالية التنظيمية (١-١٢)، مدى تطبيق الموضوعية الفردية (١٣-١٧) والإفصاح عن

معوقات الاستقلالية أو الموضوعية (١٨-٢٤)، بينما يقيس الجزء الثالث (٢٥-٣٩) مدى تطبيق جودة الإبلاغ في الوزارات الأردنية.

وحيث أن البحث يدرس مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأثر ذلك على جودة إبلاغ النتائج تم تصميم أسئلة الاستبانة بالاعتماد على نص معيار الاستقلالية والموضوعية ونص معيار جودة الإبلاغ وتفسيرهما كما صدر عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين في عام ٢٠١١، كما تم توزيع الاستبانة على العاملين في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية كونهم الأكثر معرفة بمدى تطبيق الاستقلالية والموضوعية من خلال عملهم في وحدات التدقيق الداخلي وارتباطهم مع الجهات المتلقية للإبلاغات مما يمكنهم من عكس آراء تلك الجهات عن جودة الإبلاغ من خلال المراسلات والملاحظات التي يتلقونها من تلك الجهات.

٢.٤.٣ البيانات الثانوية

حيث تم الحصول عليها من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة في الدوريات والمجلات العلمية والكتب والمراجع ذات الصلة بموضوع البحث.

٥.٣ مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من الوزارات الأردنية المدرجة موازنتها في قانون الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٣ حيث بلغ عدد الوزارات المدرجة ضمن قانون الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٣ (٢٥) وزارة، (قانون الموازنة العامة، ٢٠١٣،جدول ٣) ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة غطت الدراسة عينة طبقية مكونة من عشر وزارات من حيث حجم إجمالي النفقات لعام ٢٠١٣ كون حجم النفقات يمثل مؤشر على عدد العاملين في وحدات التدقيق الداخلي، وهنا تم تقسيم الوزارات إلى فئتين، الفئة الأولى لا تزيد نفقاتها عن ٤٠٠ مليون دينار لتركز عدد كبير من الوزارات ضمن هذه الفئة

حيث تم اختيار عينة عشوائية تكونت من ستة وزارات من هذه الفئة وهي وزارة العمل ووزارة الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة الزراعة ووزارة المياه والري ووزارة التعليم العالي و البحث العلمي بينما الفئة الثانية إجمالي نفقاتها أكثر من ٤٠٠ مليون دينار حيث كانت العينة العشوائية من هذه الفئة هي وزارة الصحة ووزارة الدفاع ووزارة التربية و التعليم ووزارة المالية.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

١.٤ مقدمة

يعرض هذا الفصل وصف تحليلي للبيانات الأولية، واختبار لفرضيات الدراسة. ومن ثم التوصل إلى نتائج الدراسة، وعلى ضوءها قدم الباحث التوصيات.

٢.٤ أداة الدراسة:

قام الباحث بتطوير وصياغة فقرات الاستبانة بما يعكس كافة متغيرات الدراسة، وتضمنت الاستبانة في صورتها النهائية ثلاثة أجزاء رئيسه، على النحو التالي:

الجزء الأول: اشتمل على المعلومات الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة وهي المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي.

الجزء الثاني: قياس مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية ويتكون من ثلاثة أقسام:

أ. قياس مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

ب. قياس مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

ج. قياس مدى إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

الجزء الثالث: قياس مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار جودة الإبلاغ من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

توزيع الاستبانة

قام الباحث بتوزيع (١١٠) استبانات على العاملين في وحدات التدقيق الداخلي ضمن مجتمع الدراسة، من أصل (١١٨) مدقق داخلي، حيث تعذر توزيع الاستبانات على كامل مجتمع الدراسة بسبب العمل الميداني لبعض المدققين و الإجازات السنوية، وتم استرداد (١٠٠) استبانة، وقد تم استبعاد استبانتان غير صالحة للتحليل، وبذلك بلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي (٩٨) استبانة أي ما نسبته ٨٩% من الاستبانات الموزعة وهي نسبة كافية لتحليل بيانات الدراسة والتوصل إلى نتائجها.

٣.٤ اختبار أداة الدراسة (الاستبانة):

من أجل التحقق من صدق المحتوى لأداة الدراسة تم العودة إلى نخبة منتقاة من المحكمين من أكاديميين في الجامعات الأردنية ومهنيين في القطاع الحكومي، حيث بلغ عدد المحكمين أربعة محكمين (الملحق رقم ٢)، وذلك بقصد الاستفادة من خبراتهم حيث تم أخذ ملاحظاتهم حولها وتعديل الاستبانة بناءً على هذه الملاحظات إلى أن وصلت إلى صيغتها النهائية (الملحق رقم١).

وبهدف اختبار ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) تم حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث يبين الجدول رقم (١) أن تطبيق معايير الاستقلالية والموضوعية تتمتع بقيم اتساق داخلي بدرجة عالية حيث تراوحت قيم الثبات ما بين ٠.٦١٦ لمعيار الموضوعية الفردية و ٠.٨٣٨ لمعيار الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أوالموضوعية كما بلغ معامل كرونباخ ألفا

(Cronbach Alpha) للاستبانة ككل ٠.٨٤٥ وتعد جميع هذه القيم كافية لأغراض مثل هذه الدراسة وتشير إلى قيم ثبات مناسبة.

جدول (١) معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) لمحاور أداة الدراسة (الاستبانة)

الرقم	المتغير	عدد الفقرات	قيمة الفا كرونباخ
١	الاستقلالية التنظيمية	١٢	٠.٧١٣
٢	الموضوعية الفردية	٥	٠.٦١٦
٣	الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	٧	٠.٨٣٨
٤	جودة الإبلاغ في الوزارة (المتغير التابع)	١٥	٠.٦٧٨
المجموع الكلي لاسئلة الاستبانة		٣٩	٠.٨٤٥

٤.٤ أساليب تحليل البيانات

تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في عملية التحليل واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١. مقاييس النزعة المركزية:

– المتوسطات الحسابية لتحديد معدل استجابة الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة لمتغيرات الدراسة.

– الانحرافات المعيارية لقياس درجة التشتت المطلق لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي.

٢. اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T– Test) والانحدار البسيط واختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار فرضيات الدراسة.

٣. معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم.

٤. المستوى: لتحديد درجة الموافقة بناءً على المتوسطات الحسابية لتطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية حيث حددت ثلاثة مستويات هي (مرتفعة ومتوسطة ومنخفضة) بناءً على المعادلة الآتية:

طول الفئة = عدد المستويات/(الحد الأعلى للبديل– الحد الأدنى للبديل) = 5/3−1 = 4/3 = 1.33

وعليه يكون توزيع المستوى على النحو التالي:–

- الدرجة المنخفضة إلى 2.33
- الدرجة المتوسطة أكبر من 2.33 إلى 3.66
- الدرجة المرتفعة أكبر من 3.66

٥. التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة.

٥.٤ عرض بيانات الجزء الأول من الاستبانة (الخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة):

يبين الجدول رقم (٢) الخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة وهي على النحو التالي:

جدول (٢) وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديموغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
المؤهل	دبلوم متوسط	١٧	١٧.٣٥
	بكالوريوس	٦٨	٦٩.٣٩
	ماجستير	١٠	١٠.٢٠
	دكتوراه	٣	٣.٠٦
	المجموع	٩٨	١٠٠.٠٠
الخبرة	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	١٤	١٤.٢٩
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٦	٢٦.٥٣
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣٥	٣٥.٧١
	١٥ سنة فأكثر	٢٣	٢٣.٤٧
	المجموع	٩٨	١٠٠.٠٠

الوظيفة	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي	١٣	١٣.٢٧
	مدقق رئيسي	٥٢	٥٣.٠٦
	مساعد مدقق	٣٣	٣٣.٦٧
	المجموع	٩٨	١٠٠.٠٠
الشهادات المهنية	JCPA	٢	٢.٠٤
	بدون شهادات	٩٦	٩٧.٩٦
	المجموع	٩٨	١٠٠.٠٠

١.٥.٤ المؤهل:

يبين الجدول رقم (٢) أن معظم المجيبين من حملة الشهادة الجامعية الأولى والدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه)، حيث كانت نسبتهم ٨٢.٦٥% من مجتمع الدراسة، وهذا يعطي مؤشر أن أفراد العينة مؤهلين تأهيلا أكاديميا ملائما لفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها على أساس علمي واعتماد إجاباتهم في التحليل الإحصائي وتعميم نتائج الدراسة.

٢.٥.٤ الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية:

يبين الجدول (٢) أن معظم أفراد العينة يتمتعون بخبرة في مجال التدقيق الداخلي في الوزارات الاردنية، حيث بين الجدول أن معظم أفراد العينة تزيد خبرتهم عن خمسة سنوات حيث كانت نسبة المجيبين الذين خبرتهم من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات ٢٦.٥٣% ونسبة من خبرتهم من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة ٣٥.٧١ % وهي النسبة الأكبر بينما كانت نسبة من خبرتهم ١٥ سنة فاكثر ٢٣.٤٧%، وهي نسب تشير إلى أن الغالبية من أفراد العينة لديهم خبرات طويلة تنعكس على إجاباتهم على أسئلة الاستبانة.

٣.٥.٤ المسمى الوظيفي:

يبين الجدول (٢) أن ١٣.٢٧ % من أفراد العينة يشغلون منصب رئيس تنفيذي للتدقيق الداخلي، و ٥٣.٠٦% من أفراد العينة يشغلون وظيفة مدقق رئيسي، و ٣٣.٦٧% مساعد مدقق وذلك يعكس التنوع الوظيفي لأفراد العينة مما يثري الإجابات على أسئلة الاستبانة من مختلف وجهات النظر من حيث المسمى الوظيفي.

٦.٤ عرض بيانات الجزء الثاني من الاستبانة (تطبيق الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية والإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية)

حيث تم قياس مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية ومعيار جودة الإبلاغ وبيان المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل منها والمبين في الجدول (٣):

جدول (٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق معايير الاستقلالية والموضوعية وجودة الإبلاغ.

الرقم	المعيار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	المرتبة
١	**الاستقلالية التنظيمية**	٣.١٢	٠.٥٠	متوسط	١
٢	**الموضوعية الفردية**	٢.٩١	٠.٦٠	متوسط	٢
٣	**الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية**	٢.٨٨	٠.٧٧	متوسط	٣
المجموع الكلي لمعيار الاستقلالية والموضوعية		٢.٩٧	٠.٤٩	متوسط	
جودة الإبلاغ (المتغير التابع)		٣.١٩	٠.٤٣	متوسط	

يلاحظ من الجدول (٣) أن مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية كان متوسطاً. إذ بلغ المتوسط الحسابي (٢.٩٧) بأهمية نسبية (٥٩.٤٠). وجاء مستوى المعايير الفرعية بدرجة متوسطة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣.١٢ – ٢.٨٨). وجاء في المرتبة الأولى تطبيق الاستقلالية التنظيمية بمتوسط حسابي (٣.١٢) وأهمية نسبية (٦٢.٤٠). وفي المرتبة الأخيرة جاء

الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية بمتوسط حسابي (٢.٨٨) بأهمية نسبية (٥٧.٦٠). وقد تم تحليل مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية وفقاً لمعاييره الفرعية وذلك على النحو التالي:

١.٦.٤ المعيار الفرعي: تطبيق الاستقلالية التنظيمية

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في المعيار الفرعي الاستقلالية التنظيمية والجدول (٤) يبين ذلك:

جدول (٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق المعيار الفرعي الاستقلالية التنظيمية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	المرتبة
٢	يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من الناحية الوظيفية مع أعلى سلطة في الوزارة.	٣.٧١	١.٠٧	مرتفع	١
١٠	لا يتعرض المدقق الداخلي للتدخل من حيث حذف بعض النتائج في الإبلاغ.	٣.٥٦	٠.٩١	متوسط	٢
٦	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة باعتماد القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.	٣.٥٢	١.١١	متوسط	٣
١١	لا يتعرض المدقق الداخلي للتدخل من حيث تعديل بعض النتائج في الإبلاغ	٣.٥٢	٠.٩٢	متوسط	٣
٩	لا يتعرض المدقق الداخلي لضغوطات من جهات خارجية لتغيير أسلوب أداء أعماله أثناء عملية التدقيق.	٣.٤٨	٠.٩٧	متوسط	٥

٨	لا يتعرض نشاط التدقيق الداخلي للمنع من حيث شمول التدقيق بعض الأنشطة في الوزارة.	٣.٣٦	٠.٩٨	متوسط	٦
٤	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة باعتماد خطة التدقيق الداخلي.	٣.٢	١.٠٨	متوسط	٧
٥	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة بتلقي الإبلاغ والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالخطة الموضوعة له.	٢.٩٦	١.٠٥	متوسط	٨
٣	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة باعتماد ميثاق أو دليل التدقيق الداخلي.	٢.٩	١.٠٦	متوسط	٩
٧	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة بالاستعلامات المناسبة مع الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والتي تلزم لتحديد ما إذا كان نطاق التدقيق غير مناسب أو إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد.	٢.٧١	١.٠٣	متوسط	١٠
١	يؤكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لأعلى سلطه في الوزارة الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي بصفة سنوية على الأقل.	٢.٣٧	١.١٣	متوسط	١١
١٢	**يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على الأقل مرة كل شهر مع أعلى سلطة إدارية في الوزارة لمناقشة أمور تتعلق بالتدقيق**	٢.١٤	٠.٩٤	منخفض	١٢

الداخلي.				
الاستقلالية التنظيمية	٣.١٢	٠.٥٠	متوسط	

يلاحظ من الجدول (٤) أن مستوى معيار الاستقلالية التنظيمية كان متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٣.١٢) بأهمية نسبية (٦٢.٤٠). وجاء مستوى فقرات المعيار بين منخفض ومتوسط ومرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣.٧١- ٢.١٤). وجاءت في المرتبة الأولى الفقرة (٢) وهي" يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من الناحية الوظيفية مع أعلى سلطة في الوزارة " بمتوسط حسابي (٣.٧١) وبأهمية نسبية (٧٤.٢٠). وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة (١٢) وهي " يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على الأقل مرة كل شهر مع أعلى سلطة إدارية في الوزارة لمناقشة أمور تتعلق بالتدقيق الداخلي "بمتوسط حسابي (٢.١٤) بأهمية نسبية (٤٢.٨٠).

من الملاحظ أن الفقرة (٢) جاءت بالمرتبة الأولى ومستوى مرتفع كونها متطلب إجباري بموجب نظام الرقابة المالية من خلال المادة ٥ والتي نصت على أنه "يرتبط رئيس وحدة الرقابة المالية في الدائرة بالوزير المختص أو برئيس المجلس" (نظام الرقابة المالية رقم ٣، ٢٠١١)، غير أن نتائج الأهمية للفقرات من ١- ١٢ باستثناء الفقرة ٢ كانت بين متوسط ومنخفض، والتي نظمتها تعليمات معايير الرقابة المالية (تعليمات معايير الرقابة المالية، ٢٠١١)، لعدم وجود نص إجباري أو جهة مستقلة تراقب التزام وحدات التدقيق الداخلي بتطبيق هذه التعليمات.

٢.٦.٤ المعيار الفرعي: تطبيق الموضوعية الفردية

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في معيار الموضوعية الفردية والجدول (٥) يبين ذلك:

جدول (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق المعيار الفرعي الموضوعية الفردية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	المرتبة
٢	يحرص المدقق الداخلي عند أداء مهامه عدم القيام بأية أعمال تؤدي إلى تضارب مع مصالحه المهنية كمدقق داخلي	٣.٣٣	١.٠٤	متوسط	١
١	يتصف المدقق الداخلي في وحدة التدقيق الداخلي في الوزارة بتوجهات غير متحيزة	٣.١٦	١.٠١	متوسط	٢
٣	لم يتم اكتشاف حالات تبين فيها قيام مدقق داخلي لدى وزارتكم بأداء مهام تتضارب مع مصالحه الشخصية	٣.١٢	١.٠٨	متوسط	٣
٤	يمتنع المدققين الداخليين عن تقييم العمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق	٢.٥٤	١.٠١	متوسط	٤
٥	يقوم طرف خارجي عن نشاط التدقيق الداخلي بالإشراف على أي مهام تأكيد تتعلق بالوظائف التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية ما عنها	٢.٤	٠.٩٧	متوسط	٥
الموضوعية الفردية		٢.٩١	٠.٦٠	متوسط	

يلاحظ من الجدول (٥) أن مستوى تطبيق الموضوعية الفردية كان متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٢.٩١) بأهمية نسبية (٥٨.٢٠). وجاء مستوى فقرات المعيار جميعها متوسط، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣.٣٣– ٢.٤٠). وجاءت في المرتبة الأولى الفقرة (٢) وهي " يحرص المدقق الداخلي عند أداء مهامه عدم القيام بأية أعمال تؤدي إلى تضارب مع مصالحه

المهنية كمدقق داخلي" بمتوسط حسابي (٣.٣٣) وبأهمية نسبية (٦٦.٦٠). وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة (٥) وهي" يقوم طرف خارجي عن نشاط التدقيق الداخلي بالإشراف على أي مهام تأكيد تتعلق بالوظائف التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية ما عنها" بمتوسط حسابي (٢.٤٠) بأهمية نسبية (٤٨.٠).

وهنا نظرا لعدم توفر آلية أو جهات خارجية تتولى تدقيق الوظائف –التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية عنها– أدى إلى وضع الفقرة (٥) في المرتبة الأخيرة.

٣.٦.٤ المعيار الفرعي: الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في معيار الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية والجدول (٦) يبين ذلك:

جدول (٦)المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق المعيار الفرعي الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية.

الرقم	الفقرة يفصح المدقق الداخلي عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية التالية:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	المرتبة
٢	التحديدات على الحصول على سجلات الوزارة	٣.١٣	١.١٠	متوسط	١
٣	القيود المفروضة على الاطلاع على سجلات الوزارة	٣.١	١.٠٧	متوسط	٢
١	معوقات تشمل الحدود المفروضة على نطاق التدقيق	٣.٠١	١.١١	متوسط	٣
٥	القيود على الدخول إلى منشآت الوزارة	٣.٠١	١.١٣	متوسط	٣

٤	أي منع مفروض على الاتصال بموظفي الوزارة	٢.٩٨	٠.٩٨	متوسط	٥
٦	حالات امتناع الجهات المسؤولة عن تقديم الموارد اللازمة لإنجاز عملية التدقيق	٢.٧٩	١.١٣	متوسط	٦
٧	إذا كانت هناك أي معوقات محتملة لإستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين تتعلق بخدمات استشارية مقترحة ، فان المدقق في الوزارة يقدم الإفصاحات اللازمة عنها إلى الجهات المعنية قبل قبول أداء تلك المهمة	٢.١٦	١.٠٣	منخفض	٧
	الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	٢.٨٨	٠.٧٧	متوسط	

يلاحظ من الجدول (٦) أن مستوى معيار الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أوالموضوعية كان متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٢.٨٨) بأهمية نسبية (٥٧.٦٠)، وجاء مستوى فقرات المعيار بين منخفض ومتوسط، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣.١٣– ٢.١٦)، وجاءت في المرتبة الأولى الفقرة (٢) وهي" التحديدات على الحصول على سجلات الوزارة " بمتوسط حسابي (٣.١٣) وبأهمية نسبية (٦٢.٦٠)، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة (٧) وهي" إذا كانت هناك أي معوقات محتملة لإستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين تتعلق بخدمات استشارية مقترحة، فان المدقق في الوزارة يقدم الإفصاحات اللازمة عنها إلى الجهات المعنية قبل قبول أداء تلك المهمة "بمتوسط حسابي (٢.١٦) بأهمية نسبية (٤٣.٢٠).

جاءت الفقرة (٧) في المرتبة الأخيرة ومستوى منخفض لمعرفة المدققين الداخليين لدى الوزارات بعدم وجود جهة مستقلة لتقييم أي معوقات محتملة لاستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين عند تقديم خدمات استشارية.

٧.٤ عرض بيانات الجزء الثالث من الاستبانة (مدى تطبيق جودة الإبلاغ)

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في معيار جودة الإبلاغ في الوزارة والجدول (٧) يبين ذلك:

جدول (٧)المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق معيار جودة الإبلاغ في الوزارة مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	المرتبة
٤	لم يتم توجيه ملاحظات عن تحيز رأي المدقق الداخلي وعدم تعبيره بتجرد عن نتيجة التدقيق	٣.٦٢	٠.٧٤	متوسط	١
٦	لم توجه ملاحظات بعدم منطقية الإبلاغ من قبل الجهات المتلقية للإبلاغات	٣.٦١	٠.٨٥	متوسط	٢
١٠	لم توجه لكم في وحدة التدقيق الداخلي ملاحظة لتفادي الإسهاب الذي لا لزوم له في الإبلاغ	٣.٦١	٠.٨٦	متوسط	٢
٨	لم توجه تساؤلات من قبل الجهات متلقية الإبلاغ عن صلة بعض المعلومات المقدمة وأهميتها بالنسبة للموضوع محل التدقيق	٣.٥٣	٠.٩٧	متوسط	٤
٩	لم تتجاهل الجهات متلقية الإبلاغ سابقا أي موضوع من	٣.٤٤	١.٠١	متوسط	٥

	مواضيع إبلاغات النتائج بسبب عدم تركيزه على الموضوع محل التدقيق				
١	من خلال عملك في التدقيق الداخلي لم يتم إخطاركم بأن هناك أخطاء في تقاريركم الخاصة بوحدة التدقيق الداخلي	٣.٣٧	١.٠٠	متوسط	٦
٣	لم يتم إعادة إبلاغات نتائج مهام سابقة نتيجة نقص في الحقائق والوقائع والوثائق المعززة	٣.٣٦	٠.٩٨	متوسط	٧
٢	خلال عملك في التدقيق الداخلي لم يكن هناك توجيهات بوجود انحرافات في إبلاغاتكم	٣.٢٦	١.٠٠	متوسط	٨
٧	لم يسبق طلب توضيح إبلاغات نتائج المهام أو شرح اصطلاحات فنية غير مفهومة من قبل الجهات متلقية الإبلاغ	٣.٢٣	١.٠٧	متوسط	٩
١٤	لم يتم توجيه ملاحظات في حالات سابقة بسبب تأخير إبلاغات نتائج المهام عن الوقت المناسب لاتخاذ الإجراء التصحيحي من قبل الإدارة	٣.٠٦	٠.٩٤	متوسط	١٠
١١	لم يتم إخطار وحدة التدقيق الداخلي لديكم بان هناك إبلاغ مكرر قد تم معالجته سابقا	٢.٩٣	١.٠٣	متوسط	١١
١٥	في حال وجود خطأ أو سهو جسيم فان الرئيس التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل	٢.٩١	١.٢٨	متوسط	١٢

	الأطراف الذين كانوا قد تلقوا الإبلاغ الأصلي.				
١٢	كان لإبلاغات نتائج المهام دور في إدخال التحسينات متى كانت لازمة	٢.٨٤	١.١٥	متوسط	١٣
١٣	لم يطلب سابقا معلومات إضافية عن الموضوع محل التدقيق كون إبلاغ نتائج المهام شامل كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة	٢.٦٦	٠.٩٨	متوسط	١٤
٥	وصف إبلاغ نتائج المهام من قبل متلقي الإبلاغ بأنه ناتجة عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة	٢.٤	١.٠٣	متوسط	١٥
جودة الإبلاغ في الوزارة		٣.١٩	٠.٤٣	متوسط	

يلاحظ من الجدول (٧) أن مستوى جودة الإبلاغ في الوزارة كان متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٣.١٩) بأهمية نسبية (٦٣.٨٠)، وجاء مستوى فقرات المعيار متوسط، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣.٦٢– ٢.١٦)، وجاءت في المرتبة الأولى الفقرة (٤) وهي " لم يتم توجيه ملاحظات عن تحيز رأي المدقق الداخلي وعدم تعبيره بتجرد عن نتيجة التدقيق " بمتوسط حسابي (٣.٦٢) وبأهمية نسبية (٧٢.٤٠) ، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة (٥) وهي " وصفت إبلاغات نتائج المهام من قبل متلقي الإبلاغ بأنه ناتج عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة "بمتوسط حسابي (٢.٤٠) بأهمية نسبية (٤٨.٠).

إن مستوى تطبيق جودة الإبلاغ والمتوسط الحسابي لجودة الإبلاغ يتفق مع نتائج دراسة (الفرجات، ٢٠٠٣) بأن تقارير التدقيق تلبي الأهداف التي تسعى لتحقيقها، غير أن إنخفاض

المتوسط الحسابي (٢.٤٠) للفقرة (٥) يطرح تساؤل عن الجهة التي يجب أن تقيم عمل وحدات التدقيق الداخلي لدى الوزارات.

٨.٤ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

يتطلب تطبيق اختبار T–Test واختبار تحليل الانحدار الخطي شرطاً يجب أن يتوفر في البيانات وهو التوزيع الطبيعي. ولذلك فقد قام الباحث بالتعرف إلى مدى سوية توزيع البيانات عن طريق معامل الإلتواء الموضحة نتائجه في الجدول رقم (٨).

جدول رقم (٨) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبانة

الرقم	المتغير	معامل الالتواء
١	الاستقلالية التنظيمية	– ٠.٤٩
٢	الموضوعية الفردية	– ٠.٠٧١
٣	الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	– ٠.٠٩٣
٤	جودة الإبلاغ في الوزارة (المتغير التابع)	– ٠.١٢٠
المجموع الكلي لأسئلة الاستبانة		– ٠.١٥١

حيث يبين الجدول رقم (٨) قيم معاملات الالتواء بأنها ملتوية إلى اليسار ولكن وحسب المعيار الذي يقبل معاملات الالتواء ضمن (–١) إلى (+١) فان هذه القيم تتدرج ضمن هذا المقياس وتعتبر قريبة ومقترنة بالتوزيع الطبيعي لأنها تقع ضمن المدى المسموح.

٩.٤ اختبار فرضيات الدراسة

١.٩.٤ اختبار الفرضية الأولى

H01: لا تطبق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (T) للعينة الواحدة One-Sample T-Test باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (٣) ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

جدول (٩) نتيجة اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار One-Sample T-Test لاختبار مدى تطبيق الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

المعيار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة
الاستقلالية التنظيمية	٣.١١	٠.٥٠	٢.٣٦	٩٧	٣	٠.٠٢٠

تبين قيمة ت المحسوبة والبالغة (٢.٣٦) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق الاستقلالية التنظيمية والذي بلغ (٣.١١) وبين القيمة المرجعية وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة والبالغة (٠.٠٢٠) كانت اقل من ٠.٠٥ مما يعني أن التطبيق كان دالاً إحصائياً طبقا لآراء أفراد العينة. وعليه نرفض الفرضية الصفرية H01 أي أن وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية تطبق الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

وهذا قد يعزى إلى وجود تشريعات تفرض على مؤسسات القطاع العام تطبيق الاستقلالية التنظيمية على وحدات التدقيق الداخلي وربطها بأعلى الهرم الإداري من خلال نظام الرقابة المالية المادة ٥ والتي نصت على أنه "يرتبط رئيس وحدة الرقابة المالية في الدائرة بالوزير المختص أو برئيس المجلس" (نظام الرقابة المالية رقم ٣، ٢٠١١).

حيث تتفق نتائج اختبار هذه الفرضية مع نتائج دراسة (الشقيرات، ٢٠٠٧) ولكن في جزء منها كون هذه الفرضية تتعلق فقط في معيار فرعي (الاستقلالية التنظيمية) من معيار الاستقلالية والموضوعية.

٢.٩.٤ اختبار الفرضية الثانية

H02: لا تطبق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (T) للعينة الواحدة One–Sample T–Test باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (٣). ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

جدول (١٠) نتيجة اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار One–Sample T–Test لاختبار مدى تطبيق الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

المعيار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة
الموضوعية الفردية	٢.٩١	٠.٦٠	١.٤٨	٩٧	٣	٠.١٤٠

تبين قيمة ت المحسوبة والبالغة (١.٤٨) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق معيار الموضوعية الفردية والذي بلغ (٢.٩١) وبين القيمة المرجعية. وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة والبالغة (٠.١٤٠) كانت أكبر من ٠.٠٥، مما يعني أن تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية كان غير دال إحصائياً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ومن خلال ما تقدم لا نستطيع رفض الفرضية الصفرية H02: لا تطبق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٣.٩.٤ اختبار الفرضية الثالثة

H03: لا تفصح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار One-Sample T-Test باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (٣) ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

جدول (١١) نتيجة اختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار One-Sample T-Test لاختبار مدى الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

المعيار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	٢.٨٨	٠.٧٧	١.٤٩	٩٧	٣	٠.١٣٧

تبين قيمة ت المحسوبة والبالغة (١.٤٩) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية والذي بلغ (٢.٨٨) وبين القيمة المرجعية. وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة والبالغة (٠.١٣٧) كانت أكبر من ٠.٠٥، مما يعني أن إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

الـوارد فــي معيــار الاستقلاليةوالموضـوعية مـن معـايير التـدقيق الـداخلي الدوليـة كـان غيـر دال إحصائياً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ومن خلال ما تقدم لا نستطيع رفض الفرضية الصفرية H03: لا تفصح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٤.٩.٤ اختبار الفرضية الرابعة

H04: لا يوجد أثر لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل:

جدول (١٢) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر تطبيق الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ

المتغير المستقل	R	R^2	F	Sig f	T	Sig t	β_0	β	نتيجة الفرضية
الاستقلالية التنظيمية	٠.٣٥١	٠.١٢٣	١٣.٥١	٠.٠٠٠	٣.٦٧	٠.٠٠٠	٢.٢٥٩	٠.٢٩٨	رفض

يبين الجـدول (١٢) نتـائج تحليـل الانحـدار الخطـي البسيط لبحـث أثـر تطبيـق الاسـتقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ. وقد بلغت قيمة العلاقة بين المتغيرين (٠.٣٥١) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية

الإحصائية وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة (٠.٠٠٠) والمرافقة لقيمة f البالغة (١٣.٥١) كانت أقل من القيمة ٠.٠٥ مما يعني وجود أثر بين تطبيق الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ، وفقاً لآراء عينة الدراسة.

كما تبين قيمة t المحسوبة والبالغة (٣.٦٧) ومستوى دلالتها البالغ (٠.٠٠٠) وجود علاقة خطية بين المتغيرين. وتبين قيمة R^2 مقدار التباين في المتغير التابع (جودة الإبلاغ) والمفسر من خلال المتغير المستقل (تطبيق الاستقلالية التنظيمية) حيث بلغت هذه القيمة (١٢.٣٪). وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفرية) وقبول الفرضية البديلة، أي وجود أثر إيجابي لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ، وفقاً لآراء عينة الدراسة.

حيث توصلت دراسة (Okunega, 2013) إلى انه كلما زادت استقلالية المدقق الداخلي تحسنت نوعية التدقيق وبما يتفق مع نتيجة اختبار الفرضية الرابعة H04 في هذه الدراسة.

٥.٩.٤ اختبار الفرضية الخامسة

H05: لا يوجد أثر لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل:

جدول (١٣) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر تطبيق الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ

المتغير المستقل	R	R^2	F	Sig f	t	Sig t	β_0	B	نتيجة الفرضية
الموضوعية الفردية	٠.٢٧٥	٠.٠٧٦	٧.٨٨	٠.٠٠٦	٢.٨٠	٠.٠٠٦	٢.٦١٧	٠.١٩٦	رفض

يبين الجدول (١٣) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر تطبيق الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ. وقد بلغت قيمة العلاقة بين المتغيرين (٠.٢٧٥) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الإحصائية وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة (٠.٠٠٦) والمرافقة لقيمة f البالغة (٧.٨٨) كانت اقل من القيمة ٠.٠٥ مما يعني وجود أثر لتطبيق الموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ وفقاً لآراء أفراد عينة الدراسة.

كما تبين قيمة t المحسوبة والبالغة (٢.٨٠) ومستوى دلالتها البالغ (٠.٠٠٦) وجود علاقة خطية بين المتغيرين. وتبين قيمة R^2 مقدار التباين في المتغير التابع (جودة الإبلاغ) والمفسر من خلال المتغير المستقل (تطبيق الموضوعية الفردية) حيث بلغت هذه القيمة (٧.٦٪) وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفرية) وقبول الفرضية البديلة، أي وجود أثر إيجابي لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ، وفقاً لآراء عينة الدراسة.

٦.٩.٤ اختبار الفرضية السادسة

H06: لا يوجد أثر لإفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل:

جدول (١٤) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ

المتغير المستقل	R	R^2	F	Sig f	T	Sig t	β_0	B	نتيجة الفرضية
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أوالموضوعية	٠.٣٣٨	٠.١١٤	١٢.٣٦	٠.٠٠١	٣.٥١	٠.٠٠١	٢.٦٥٠	٠.١٨٧	رفض

يبين الجدول (١٤) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ وقد بلغت قيمة العلاقة بين المتغيرين (٠.٣٣٨). حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الإحصائية وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة (٠.٠٠١) والمرافقة لقيمة f البالغة (١٢.٣٦) كانت أقل من القيمة ٠.٠٥ مما يعني وجود أثر بين الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ، طبقا لآراء أفراد عينة الدراسة.

كما تبين قيمة t المحسوبة والبالغة (٣.٥١) ومستوى دلالتها البالغ (٠.٠٠١) وجود علاقة خطية بين المتغيرين. وتبين قيمة R^2 مقدار التباين في المتغير التابع (جودة الإبلاغ) والمفسر من خلال المتغير المستقل (الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية) حيث بلغت هذه القيمة (١١.٤٪). وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفرية) وقبول الفرضية البديلة، أي وجود أثر إيجابي لإفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

٧.٩.٤ اختبار الفرضية السابعة

H07: لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي وتنبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية:

١- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمؤهل العلمي.

٢- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود لعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية.

٣- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمسمى الوظيفي.

لاختبار هذه الفرضيات الفرعية استخدم المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة واختبار تحليل التباين الأحادي حيث توضح الجداول التالية نتائج اختبار هذه الفرضيات:

١.٧.٩.٤ متغير المؤهل

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المؤهل. وتم دمج مؤهل دكتوراه مع مؤهل ماجستير تحت مسمى دراسات عليا كون الحاصلين على شهادة دكتوراه عدد (٣) ، والجدول (١٥) يبين النتائج:

الجدول (١٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق المعايير الفرعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المؤهل.

المعيار	المؤهل	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاستقلالية التنظيمية	دبلوم متوسط	١٧	٣.٢٦	٠.٤٥
	بكالوريوس	٦٨	٣.١١	٠.٤٩
	دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه)	١٣	٣.٠١	٠.٦٢
الموضوعية الفردية	دبلوم متوسط	١٧	٣.٠٠	٠.٦١
	بكالوريوس	٦٨	٢.٨٧	٠.٥٨
	دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه)	١٣	٢.٩٨	٠.٦٩
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	دبلوم متوسط	١٧	٢.٨٥	٠.٧٤
	بكالوريوس	٦٨	٢.٨٧	٠.٧٨
	دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه)	١٣	٣.٠١	٠.٧٩
الكلي	دبلوم متوسط	١٧	٣.٠٤	٠.٤٤
	بكالوريوس	٦٨	٢.٩٥	٠.٤٨
	دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه)	١٣	٣.٠٠	٠.٦٢

يلاحظ من الجدول (١٥) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المؤهل. ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α ≤0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (١٦) يبين ذلك:

جدول (١٦) نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مدى تطبيق المعايير الفرعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المؤهل

المعيار	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
الاستقلالية التنظيمية	بين المجموعات	٠.٥٤	٢	٠.٢٧	١.٠٧	٠.٣٤٨
	داخل المجموعات	٢٣.٩٢	٩٥	٠.٢٥		
	الكلي	٢٤.٤٦	٩٧			
الموضوعية الفردية	بين المجموعات	٠.٣٠	٢	٠.١٥	٠.٤٢	٠.٦٦١
	داخل المجموعات	٣٤.٢٧	٩٥	٠.٣٦		
	الكلي	٣٤.٥٧	٩٧			
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	بين المجموعات	٠.٢٥	٢	٠.١٢	٠.٢١	٠.٨١٤
	داخل المجموعات	٥٧.٢٨	٩٥	٠.٦٠		
	الكلي	٥٧.٥٢	٩٧			
الكلي	بين المجموعات	٠.١٢	٢	٠.٠٦	٠.٢٥	٠.٧٧٩
	داخل المجموعات	٢٢.٩٢	٩٥	٠.٢٤		
	الكلي	٢٣.٠٤	٩٧			

تشير النتائج في الجدول (١٦) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α ≤0.05) بين مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المؤهل، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (٠.٢٥)، وبمستوى دلالة (٠.٧٧٩) للدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة إحصائياً. كما بلغت قيمة ف المحسوبة (١.٠٧) وبمستوى دلالة (٠.٣٤٨) لمعيار

الاستقلالية التنظيمية و (٠.٤٢) وبمستوى دلالة (٠.٦٦١) لمعيار الموضوعية الفردية و (٠.٢١) وبمستوى دلالة (٠.٨١٤) لمعيار الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية وتعد هذه القيم غير دالة إحصائياً لأن قيمة مستوى الدلالة (α ≥0.05) أكبر من (٠.٠٥).

وعليه نقبل الفرضية الفرعية: لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمؤهل العلمي.

٢.٧.٩.٤ متغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مدى تطبيق الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، والجدول (١٧) يبين النتائج:

الجدول (١٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق المعايير الفرعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

المعيار	عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاستقلالية التنظيمية	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	١٤	٣.٠٢	٠.٥٧
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٦	٣.٠٨	٠.٥١
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣٥	٣.١٦	٠.٤٩
	١٥ سنة فأكثر	٢٣	٣.١٦	٠.٤٩
الموضوعية الفردية	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	١٤	٢.٧٩	٠.٥٨
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٦	٢.٩٨	٠.٥٨
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣٥	٢.٨٧	٠.٥٤
	١٥ سنة فأكثر	٢٣	٢.٩٦	٠.٧٢
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	١٤	٢.٩١	٠.٨٤
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٦	٢.٧٧	٠.٧٢
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣٥	٢.٨٨	٠.٨١

أو الموضوعية	١٥ سنة فأكثر	٢٣	٣.٠١	٠.٧٦
الكلي	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	١٤	٢.٩٠	٠.٤٦
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٦	٢.٩٥	٠.٥١
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣٥	٢.٩٧	٠.٤٨
	١٥ سنة فأكثر	٢٣	٣.٠٤	٠.٥١

يلاحظ من الجدول (١٧) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات المعايير الفرعية لمدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α ≤0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (١٨) يبين ذلك:

جدول (١٨) نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مدى تطبيق المعايير الفرعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

المعيار	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
الاستقلالية التنظيمية	بين المجموعات	٠.٢٨	٣	٠.٠٩	٠.٣٦	٠.٧٨٢
	داخل المجموعات	٢٤.١٨	٩٤	٠.٢٦		
	الكلي	٢٤.٤٦	٩٧			
الموضوعية الفردية	بين المجموعات	٠.٤٦	٣	٠.١٥	٠.٤٢	٠.٧٤٠
	داخل المجموعات	٣٤.١١	٩٤	٠.٣٦		
	الكلي	٣٤.٥٧	٩٧			
الإفصاح عن معوقات	بين المجموعات	٠.٧٠	٣	٠.٢٣	٠.٣٨	٠.٧٦٥
	داخل المجموعات	٥٦.٨٣	٩٤	٠.٦٠		

الاستقلالية أو الموضوعية	الكلي	٥٧.٥٢	٩٧			
الكلي	بين المجموعات	٠.٢٠	٣	٠.٠٠٧	٠.٢٧	٠.٨٤٨
	داخل المجموعات	٢٢.٨٤	٩٤	٠.٢٤		
	الكلي	٢٣.٠٤	٩٧			

تشير النتائج في الجدول (١٨) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة ، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (٠.٢٧) ، وبمستوى دلالة (٠.٨٤٨) للدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة إحصائياً. كما بلغت قيمة ف المحسوبة (٠.٣٦) وبمستوى دلالة (٠.٧٨٢) لمعيار الاستقلالية التنظيمية و (٠.٤٢) وبمستوى دلالة (٠.٧٤٠) لمعيار الموضوعية الفردية و (٠.٣٨) وبمستوى دلالة (٠.٧٦٥) لمعيار الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية وتعد هذه القيم غير دالة إحصائياً لأن قيمة مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) أكبر من (٠.٠٥).

وعليه نقبل الفرضية الفرعية لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود لعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية.

٣.٧.٩.٤ متغير المسمى الوظيفي

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمتوسطات مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، والجدول (١٩) يبين النتائج:

الجدول (١٩) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق المعايير الفرعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

المعيار	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاستقلالية التنظيمية	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي	١٣	٢.٩٨	٠.٧٣
	مدقق رئيسي	٥٢	٣.١١	٠.٥٠
	مساعد مدقق	٣٣	٣.١٨	٠.٣٩
الموضوعية الفردية	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي	١٣	٢.٧٤	٠.٧٨
	مدقق رئيسي	٥٢	٢.٩١	٠.٥٨
	مساعد مدقق	٣٣	٢.٩٨	٠.٥٥
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي	١٣	٢.٧٣	٠.٧٨
	مدقق رئيسي	٥٢	٢.٩٣	٠.٧٩
	مساعد مدقق	٣٣	٢.٨٧	٠.٧٥
الكلي	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي	١٣	٢.٨١	٠.٧٠
	مدقق رئيسي	٥٢	٢.٩٩	٠.٤٧
	مساعد مدقق	٣٣	٣.٠١	٠.٤١

يلاحظ من الجدول (١٩) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات المعايير الفرعية لمدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي. ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة($0.05 \geq \alpha$) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (٢٠) يبين ذلك:

جدول (٢٠) نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مدى تطبيق المعايير الفرعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

المعيار	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
الاستقلالية التنظيمية	بين المجموعات	٠.٣٩	٢	٠.٢٠	٠.٧٧	٠.٤٦٥
	داخل المجموعات	٢٤.٠٧	٩٥	٠.٢٥		
	الكلي	٢٤.٤٦	٩٧			
الموضوعية الفردية	بين المجموعات	٠.٥٣	٢	٠.٢٦	٠.٧٣	٠.٤٨٣
	داخل المجموعات	٣٤.٠٤	٩٥	٠.٣٦		
	الكلي	٣٤.٥٧	٩٧			
الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	بين المجموعات	٠.٤٧	٢	٠.٢٣	٠.٣٩	٠.٦٧٨
	داخل المجموعات	٥٧.٠٦	٩٥	٠.٦٠		
	الكلي	٥٧.٥٢	٩٧			
الكلي	بين المجموعات	٠.٣٨	٢	٠.١٩	٠.٧٩	٠.٤٥٧
	داخل المجموعات	٢٢.٦٦	٩٥	٠.٢٤		
	الكلي	٢٣.٠٤	٩٧			

تشير النتائج في الجدول (٢٠) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (٠.٧٩) ، وبمستوى دلالة (٠.٤٥٧) للدرجة الكلية حيث

تعد هذه القيمة غير دالة إحصائياً، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (٠.٧٧) وبمستوى دلالة (٠.٤٦٥) لمعيار الاستقلالية التنظيمية و (٠.٧٣) وبمستوى دلالة (٠.٤٨٣) لمعيار الموضوعية الفردية و (٠.٣٩) وبمستوى دلالة (٠.٦٧٨) لمعيار الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية وتعد هذه القيم غير دالة إحصائياً لأن قيمة مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) أكبر من (٠.٠٠٥).

وعليه نقبل الفرضية الفرعية لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمسمى الوظيفي.

وإجمالاً تشير نتائج تحليل التباين الأحادي للمعايير الفرعية لمتوسطات مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تبعاً لمتغير المؤهل جدول (١٦)، ومتغير الخبرة جدول (١٨)، ومتغير المسمى الوظيفي جدول (٢٠) إلى عدم وجود فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي)، وعليه نقبل الفرضية الصفرية H07، أي لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي (المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي).

حيث تتفق نتائج اختبار هذه الفرضية مع نتائج دراسة (الشقيرات، ٢٠٠٧) والتي بينت انه لا يوجد علاقة بين المتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

نتائج الدراسة

في ضوء تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١- وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية تطبق الاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية.

٢- أن تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية لم يكن ذو دلالة إحصائية.

٣- إفصاح وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية لم يكن ذو دلالة إحصائية.

٤- وجود أثر إيجابي لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للاستقلالية التنظيمية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

٥- وجود أثر إيجابي لتطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية للموضوعية الفردية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

٦- وجود أثر إيجابي لإفصاح وحدات التدقيق الداخلي عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية الواردة في معيار الاستقلالية والموضوعية من معايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة الإبلاغ.

٧- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمؤهل العلمي.

٨- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود لعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية.

٩- لا توجد فروق دالة إحصائياً على مدى تطبيق وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية لمعيار الاستقلالية والموضوعية تعود للمسمى الوظيفي.

توصيات الدراسة

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:-

١- إيجاد جهة مستقلة تقوم بتقييم مدى استقلالية وحدات التدقيق الداخلي وموضوعية المدققين الداخليين بما يضمن أعلى درجات الاحترافية عند أداء أنشطة التدقيق الداخلي.

٢- العمل على تعزيز استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين عن طريق ربطهم إدارياً ومالياً بوحدة مركزية مستقلة عن الوزارات تضمن عدم تأثير إدارة الوزارات التي يعملون لديها على موضوعيتهم وقدرتهم على الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية.

٣- قيام التدقيق الخارجي الحكومي بتقييم استقلالية وموضوعية وحدات التدقيق الداخلي وإيجاد آلية لتصويب الانحرافات.

٤- ضرورة تقيد الوزارات الأردنية بتطبيق نصوص نظام الرقابة المالية رقم ٣ لعام ٢٠١١.

٥- عقد الدورات وورشات العمل لتعريف الإدارات بأهمية التدقيق الداخلي وكيفية الإفادة منه للوصول إلى قيمة مضافة للقطاع العام.

قائمة المصادر المراجع

المراجع العربية

- تعليمات معايير الرقابة المالية، وزارة المالية، ٢٠١١، عمان، الأردن.
- الذنيبات، علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق، ط١، ٢٠٠٦، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- الرحاحلة، ياسين، "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،١، ٥٩-٧٧(٢٠٠٥).
- سويدان، ميشيل وأبو زريق، بلال، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ٩، ٥٤٠-٥٦٦(٢٠١٣).
- الشقيرات، محمد كامل، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي للممارسة المهنية في القطاع العام الأردني، رسالة ماجستير، ٢٠٠٧، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.
- صيام، وليد و الغنيمات، عبدالله، "العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ٧، ٦٢٥-٦٤٦(٢٠١١).
- بن طريف، علاء عمر، أثر وحدات الرقابة الداخلية في فاعلية الوزارات الأردنية من وجهة نظر العاملين فيها، رسالة ماجستير،٢٠١٠، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن.
- الفرجات، أحمد خليل، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية، رسالة ماجستير، ٢٠٠٣، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- القاضي، حسين، التدقيق الداخلي، ط ١، ٢٠٠٨، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
- القبطان، السيد محمود، قواعد المراجعة في أعمال البنوك، ط٢، ٢٠٠٦، دار النصر للنشر، القاهرة، مصر.
- قانون الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية لعام ٢٠١٣، وزارة المالية، ٢٠١٣، عمان، الأردن.
- النبالي، عثمان، قياس اثر مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق، أطروحة دكتوراه، ٢٠١١، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- نظام الرقابة المالية رقم ٣، وزارة المالية، ٢٠١١، عمان، الأردن.

المراجع الأجنبية

- Abdolmohammadi, M. J. "Factors associated with the use of and compliance with the IIA standards: a study of Anglo-culture CAEs". International Journal of Auditing, 13, 27–42, 2009.
- AL-Khadash, H., Al Nawas, R. and Ramadan, A. "Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks". International Journal of Business and Social Science, 11, 206-222, 2013.
- AL-Sharairi, J. and AL-Sharayri, M. "The operating islamic banks in Jordan applying the international internal auditing standards (IIA'S)". International Journal of Economics and Finance, 4, 232-242, 2012.
- Angus, O. U. and Mohammed I. K. "Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management". Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS), 2, 304-309, 2011.
- Bariff, M., Internal Audit Independence and Corporate Governance, Institute of Internal Auditors (IIA), The Chicago Chapter, 2003, Altamonte Springs, FL, USA.
- Challenges in Government Auditing, The Institute of Internal Auditors (IIA), Research Foundation, 2004, Altamonte Springs, FL, USA.
- Coram, P., Ferguson, C. and Moroney, R. "Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud". Accounting and Finance Journal, 48, 543–559, 2008.
- DeAngelo, L. "Auditor size and audit quality". Journal of Accounting and Economics, 3, 189–199, 1981.
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. and Ehiorobo, A. J. " The role of internal audit in effective management in public sector". Research Journal of Finance and Accounting, 4, 162-168, 2013.
- Guidance for Good Governance 9150, International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2010, Washington, D.C, USA.
- Handbook of International Quality- Control- Auditing- Review-Other assurance and related services pronouncements, The International Federation of Accountants (IFAC), 2013, New York, USA.
- International Professional Practices Framework (IPPF), The Institute of internal auditors, 2013, Altamonte Springs, FL, USA.
- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), The Institute of internal auditors, 2011, Altamonte Springs, FL, USA.
- International Standards of Supreme Audit Institutions No.1, International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 1997, Washington, D.C., USA.
- International Standards of Supreme Audit Institutions No. 1610, International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2010, Washington, D.C., USA.
- Leung, P. and Cooper, J. "Internal audit – an Asia-pacific profile and the level of compliance with internal auditing standards". Managerial Auditing Journal, 24,861 – 882, 2009.
- Marx, B. and Voogt, T. " Audit committee responsibility vis-à-vis internal audit: how well do top 40 ftse/jse listed companies shape up?". Meditari Accountancy Research, 18, 17-32, 2010.
- Mihret, D. G. and Yismaw, A. W. " Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study ". Managerial Auditing Journal, 22, 470-484, 2007.

- Muqattash, R. "The effect of the factors in the internal audit department on the internal auditors' objectivity in the banks operating in the United Arab Emirates". Journal of International Management Studies, 3, 92-100, 2011.
- Okunega, E. C., Enofe, A. O. and Nbgame C. "Audit quality and auditors independence in Nigeria: an empirical evaluation". Research Journal of Finance and Accounting, 4, 131-138, 2013.
- Paape, L., Corporate Governance: The Impact On The Role, Position, And Scope of Services of The Internal Audit Function, PhD dissertation, 2007, Erasmus University, Netherlands.
- Public Sector Internal Audit Better practice guide, Australian National Audit Office (Anao), 2012, Commonwealth of Australia.
- Sarens, G. And de Beelde, I. " The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions". International Journal of Auditing, 10, 219-241, 2006.
- Stewert, J. and Subramaniam N. " Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities". Managerial Auditing Journal, 25, 328-360(2010).
- The Role of Auditing In Public Sector Governance 2^{nd} ed, 2012, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL, USA.
- Van Gansberghe, C.N. "Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations". Internal Auditor, 62, 69-73, 2005.

الملاحق

ملحق رقم(١)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الهاشمية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: " مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في التدقيق الداخلي وأثره على جودة الإبلاغ: دراسة تطبيقية في الوزارات الأردنية" وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الهاشمية. ومن اجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها ، تم تطوير أداة الدراسة (الاستبانة)، علمًا بأن الإجابة على أسئلتها قد يستغرق بعضًا من وقتك الثمين، إلا أننا نتطلع إلى تعاونك معنا، ونثق في أنك سوف تدرك أهمية الإجابة على أسئلة الاستبانه بدقة وعناية، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف هذه الدراسة وخدمة المجتمع حيث أرفقت بعض التعريفات لبعض المصطلحات لتسهيل عملية فهم أسئلة الاستبانة الملحق(أ).

علمًا بأن هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة، ولن تستخدم إلا من أجل البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر

الباحث: نضال فايز حسين

المجموعة الأولى: معلومات عن المدقق الداخلي

الرجاء وضع علامة (√) حول البديل المناسب لكلٍ من العبارات التالية:

١ – المؤهل العلمي:

☐ دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

٢ – عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي في الوزارات الأردنية:

☐ أقل من سنة ☐ من سنة–أقل من٥ سنوات ☐ من٥–أقل من١٠ سنوات ☐ من١٠– أقل من١٥سنة ☐ ١٥ سنه فأكثر

٣ – المسمى الوظيفي:

☐ الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ☐مدقق رئيسي ☐مساعد مدقق ☐غير ذلك (رجاء تحديده): ....

المجموعة الثانية: مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية وجودة الإبلاغ

الرجاء وضع علامة (√) حول البديل المناسب لكلٍ من العبارات التالية:

أولا : مدى تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية						
أ. تطبيق الاستقلالية التنظيمية:						
الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١.	يؤكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لأعلى سلطه في الوزارة الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي بصفة سنوية على الأقل					
٢.	يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من الناحية الوظيفية مع أعلى سلطة في الوزارة.					
٣.	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة باعتماد ميثاق أو دليل التدقيق الداخلي					
٤.	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة باعتماد خطة التدقيق الداخلي					
٥.	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة بتلقي الإبلاغ والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالخطة الموضوعة له					
٦.	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة باعتماد القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي .					
٧.	تقوم أعلى سلطة إدارية في الوزارة بالاستعلامات المناسبة مع الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والتي تلزم لتحديد ما إذا كان نطاق التدقيق غير مناسب أو إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد					
٨.	لا يتعرض نشاط التدقيق الداخلي للمنع من حيث شمول التدقيق لبعض الأنشطة في الوزارة.					
٩.	لا يتعرض المدقق الداخلي لضغوطات من جهات خارجية لتغيير أسلوب أداء أعماله أثناء عملية التدقيق.					
١٠.	لا يتعرض المدقق الداخلي للتدخل من حيث حذف بعض النتائج في الإبلاغ					

.١١	لا يتعرض المدقق الداخلي للتدخل من حيث تعديل بعض النتائج في الإبلاغ					
.١٢	يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على الأقل مرة كل شهر مع أعلى سلطة إدارية في الوزارة لمناقشة أمور تتعلق بالتدقيق الداخلي					
ب. تطبيق الموضوعية الفردية:						
.١٣	يتصف المدقق الداخلي في وحدة التدقيق الداخلي في الوزارة بتوجهات غير متحيزة					
.١٤	يحرص المدقق الداخلي عند أداء مهامه عدم القيام بأية أعمال تؤدي إلى تضارب مع مصالحه المهنية كمدقق داخلي					
.١٥	لم يتم اكتشاف حالات تبين فيها قيام مدقق داخلي لدى وزارتكم بأداء مهام تتضارب مع مصالحه الشخصية					
.١٦	يمتنع المدققين الداخليين عن تقييم العمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق					
.١٧	يقوم طرف خارجي بالإشراف على أي مهام تأكيد تتعلق بالوظائف التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية ما عنها					
ج. (الإفصاح عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية) يفصح المدقق الداخلي عن معوقات الاستقلالية أو الموضوعية التالية:						
.١٨	معوقات تشمل الحدود المفروضة على نطاق التدقيق					
.١٩	التحديدات على الحصول على سجلات الوزارة					
.٢٠	القيود المفروضة على الاطلاع على سجلات الوزارة					
.٢١	أي منع مفروض على الاتصال بموظفي الوزارة					
.٢٢	القيود على الدخول إلى منشآت الوزارة					
٢٣	حالات امتناع الجهات المسؤولة عن تقديم الموارد اللازمة لإنجاز عملية التدقيق					
.٢٤	إذا كانت هناك أي معوقات محتملة لإستتقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين تتعلق بخدمات استشارية مقترحة ، فان المدقق في الوزارة يقدم الإفصاحات اللازمة عنها إلى الجهات المعنية قبل قبول أداء تلك المهمة					
ثانيا : مدى تطبيق جودة الإبلاغ في الوزارة :						
.٢٥	من خلال عملك في التدقيق الداخلي لم يتم إخطاركم بان هناك أخطاء في تقاريركم الخاصة بوحدة التدقيق الداخلي					

.٢٦	خلال عملك في التدقيق الداخلي لم يكن هناك توجيهات بوجود انحرافات في إبلاغاتكم					
.٢٧	لم يتم إعادة إبلاغات نتائج مهام سابقة نتيجة نقص في الحقائق والوقائع والوثائق المعززة					
.٢٨	لم يتم توجيه ملاحظات عن تحيز رأي المدقق الداخلي وعدم تعبيره بتجرد عن نتيجة التدقيق					
.٢٩	وصف إبلاغ نتائج المهام من قبل متلقي الإبلاغ بأنه ناتج عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة					
.٣٠	لم توجه ملاحظات بعدم منطقية الإبلاغ من قبل الجهات المتلقية للإبلاغ					
.٣١	لم يسبق طلب توضيح إبلاغ نتائج المهام أو شرح اصطلاحات فنية غير مفهومة من قبل الجهات متلقية الإبلاغ					
.٣٢	لم توجه تساؤلات من قبل الجهات متلقية الإبلاغ عن صلة بعض المعلومات المقدمة وأهميتها بالنسبة للموضوع محل التدقيق					
.٣٣	لم تتجاهل الجهات متلقية الإبلاغ سابقا أي موضوع من مواضيع إبلاغ النتائج بسبب عدم تركيزه على الموضوع محل التدقيق					
.٣٤	لم توجه لكم في وحدة التدقيق الداخلي ملاحظة لتفادي الإسهاب الذي لا لزوم له في الإبلاغ					
.٣٥	لم يتم إخطار وحدة التدقيق الداخلي لديكم بان هناك إبلاغ مكرر قد تم معالجته سابقا					
.٣٦	كان لإبلاغات نتائج المهام دور في إدخال التحسينات متى كانت لازمة					
.٣٧	لم يطلب سابقا معلومات إضافية عن الموضوع محل التدقيق كون إبلاغات نتائج المهام شاملة كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة					
.٣٨	لم يتم توجيه ملاحظات في حالات سابقة بسبب تأخير إبلاغات نتائج المهام عن الوقت المناسب لاتخاذ الإجراء التصحيحي من قبل الإدارة					
.٣٩	في حال وجود خطأ أو سهو جسيم فان الرئيس التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة					

	إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا الإبلاغ الأصلي.					

شاكراً لكم حسن تعاونكم **الباحث: نضال فايز حسين**

ملحق تعريفات الاستبانة كما صدرت عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين

أ- المعيار: إعلان مهني رسمي يصدر عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي يحدد متطلبات تنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق وتقييم أداء أعمال التدقيق الداخلي على أساسها(IIA, 2013).

ب-الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً ، ويجب أيضاً أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم (IIA, 2013).

ت-استقلالية المدققين الداخليين : يقصد بها تحررهم من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، يلزم أن تتاح للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا يمكن تحقيقه من خلال إقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بها، ويجب أن يتم التحكم في مصادر التهديد التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردي، ومهام التدقيق العملي والتنظيمي على مستويات الاختصاصات المختلفة في المؤسسة وعلى مستوى المؤسسة ككل (IIA, 2013).

ث- الموضوعية: يقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تهاون في جودة أداء عملهم، وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققين الداخليين آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين (IIA, 2013).

ملحق رقم(٢)
قائمة أسماء محكمي الاستبانة

التسلسل	اسم المحكم	مكان العمل/ الجامعة
١-	الأستاذ الدكتوروليد زكريا صيام	الجامعة الهاشمية
٢-	الدكتور إبراهيم منصور	الجامعة الهاشمية
٣-	الدكتور خالد ذنيبات	جامعة العلوم الإسلامية
٤-	حسن احمد قواقزه	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي/مديرية الدائرة المالية/القيادة العامة للجيش العربي

Abstract

The Extent of Applying Independence and Objectivity Standard in Internal Auditing and its Impact on the Quality of Reporting: Applied study in the Jordanian Ministries

Prepared by

Nedal Fayz Hussain AL Nuaimat

Supervisor

Prof. Husam M. AL-Khadash,

This study aims at exploring the extent of compliance with the sub-standards of independence and objectivity (organizational independence, individual objectivity, Impairment to Independence or Objectivity) of International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. This study assesses the effect of the implementing on the quality of reporting among the ministries of Jordan. It finds out if there are statistically significant differences over the implementing attribute to the personal variables of internal auditor (Qualification, Experience, position).

To achieve the objectives of the study and testing of hypotheses, the researcher constructed a questionnaire commensurate with the subject of the study which was directed over the internal auditors who are working in internal audit units in ministries of Jordan. One hundred and ten (110) questionnaires were distributed and (98) were returned and suitable for analysis which represent (89%) of the total questionnaires distributed. They were analyzed using the Statistical Package of the Social Studies (SPSS).

The study concluded that the internal audit units' implementation of organizational independence was statistically significant, implementation of individual objectivity was not statistically significant and implementation of Impairment to Independence or Objectivity was not statistically significant. This means that the implementation of the independence and objectivity was not statistically significant. As the study showed the implementation of independence and objectivity has a positive impact on the quality of communications. In addition the study showed that there is no statistically significant differences over the implementing attribute to the personal variables of internal auditor (Qualification, Experience, position).

The researcher presented a set of recommendations, including: strengthening the independence and objectivity of internal auditors by linking them administratively and financially with central unit ensure elimination the influence of the administration on their independence and objectivity and their ability to reveal the obstacles of independence or objectivity, the researcher recommended establish an independent body that evaluates the compliance with standard of independence and objectivity as well as other standard. Also the researcher addressed the importance to qualify and train the internal auditors.